

МИХАИЛ КУЗЬМИН

Как подготовиться к экзамену **ДипИФР**

2-е издание



Все о секретах
диплома по **МСФО**



МИХАИЛ КУЗЬМИН

Как подготовиться к экзамену **ДипИФР**

Все о секретах
диплома по **МСФО**

2-е издание



Санкт-Петербург · Москва · Екатеринбург · Воронеж
Нижний Новгород · Ростов-на-Дону
Самара · Минск

2020

ББК 65.052.62я7
УДК 657.1(07)
К89

Кузьмин Михаил

К89 Как подготовиться к экзамену ДипИФР. Все о секретах диплома по МСФО. 2-е изд., доп. и перераб. — СПб.: Питер, 2020. — 672 с.: ил. — (Серия «Бухгалтеру и аудитор»).
ISBN 978-5-4461-1632-4

Квалификация ДипИФР-Рус по международным стандартам финансовой отчетности — одна из самых престижных в бухгалтерской среде. Ежегодно от 6 до 8 тысяч претендентов пытаются сдать экзамен на квалификацию, но только 39 процентам участников это удастся. В книге подробно раскрыты секреты подготовки к экзамену ДипИФР-Рус. Автор делает акцент на практическом применении теории МСФО к решению экзаменационных задач и объясняет сложные вопросы простым и понятным языком.

Книга предназначена для бухгалтеров, аудиторов, финансовых специалистов, руководителей бухгалтерских, аудиторских и финансовых служб, стремящихся подтвердить свою квалификацию в области МСФО.

16+ (В соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2010 г. № 436-ФЗ.)

ББК 65.052.62я7
УДК 657.1(07)

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

Информация, содержащаяся в данной книге, получена из источников, рассматриваемых издательством как надежные. Тем не менее, имея в виду возможные человеческие или технические ошибки, издательство не может гарантировать абсолютную точность и полноту приводимых сведений и не несет ответственности за возможные ошибки, связанные с использованием книги. Издательство не несет ответственности за доступность материалов, ссылки на которые вы можете найти в этой книге. На момент подготовки книги к изданию все ссылки на интернет-ресурсы были действующими.

ISBN 978-5-4461-1632-4

© ООО Издательство «Питер», 2020
© Серия «Бухгалтеру и аудитор», 2020
© Михаил Кузьмин, 2020

Отзывы о первом издании книги

Журнал «МСФО на практике» выпустил пособие к экзамену ДипИФР для тех, кто готовится самостоятельно. И хотя фактически это учебник, издание сугубо практическое. Ведь только практикой решения задач можно добиться автоматизма, который нужен на экзамене. А задач в книге достаточно — взгляните на ее объем.

Илья Данилкин, главный редактор газеты «Учет.Налоги.Право»

Новый профессиональный стандарт обязывает главбухов знать МСФО. Даже если вы не готовы получать профессиональную квалификацию ДипИФР, книга поможет досконально разобраться в международном учете.

Елена Чернышева, главный редактор журнала «Главбух»

Многие финансовые директора берут МСФО за основу управленческого учета. Обзор международных стандартов на 800 страниц позволит выбрать методы учета, удобные для принятия управленческих решений.

Инна Клёнова, главный редактор объединенной редакции Системы «Финансовый директор» и журнала «Финансовый директор»

Отзывы на сайте Ozon.ru о первом издании книги

Титова Мария

Достоинства

Книга обязательна к прочтению, изучению и зубрежке всем, кто готовится к экзамену: не важно сами или на курсах! Бесподобная подача материала!!! Восторг от простоты объяснений просто не передать!! Никакой воды, все четко! Лучшего учебного материала не видела! Большая благодарность Михаилу Юрьевичу за доступность изложения, огромное количество практических советов, за такие ценные приложения в конце книги!

Адушева Елена Ивановна

Достоинства

Книгу я получила как участник планомерной группы Кузьмина М. Ю.

Единственное в своем роде издание для подготовки к экзамену.

Понятна даже для тех, кто не имеет практики применения по МСФО (я ее не имела), и, самое главное, никакой воды!

Все стандарты, от простых до самых сложных, разложены по полочкам с примерами задач, остается только отработать их на практике.

Книга написана от души, чтобы передать свои знания, а не для того, чтобы сделать на этом бизнес!

Комментарий

Уважаемый Михаил Юрьевич, спасибо вам большое за ваш неоценимый труд!!!

Мой результат экзамена — 65 баллов, сегодня прислали результат. Экзамен сдан с первого раза!

Также считаю, что глава 2 книги — как построить систему самоподготовки к экзамену — является очень важной. Именно по данной системе и преподает Михаил Юрьевич! Каждый этап важен, включая пробный экзамен!

Еще очень хорошим подспорьем являются краткие конспекты, которые являются бонусом при покупке книги.

Учите их, не пожалеете, это самое важное и главное, по каждому стандарту — теория — это залог успеха на экзамене.

И, конечно же, я целиком и полностью согласна с автором, что консолидировать нужно с первых дней подготовки, и перед экзаменом вам должно быть безразлично — ОФП или ОСД и ОИК!!!

1. Отработка задач с пояснениями — без подсказок, не обманывая себя!
2. Теория, без нее никуда.
3. Техника написания.
4. Настрой — навстречу победе!

Это четыре составляющие моего успеха, конечно же, при помощи автора!!!

Кружилина Елена Николаевна

Достоинства

Очень доверяю автору и его методике подготовки к сдаче экзамена. Благодаря Михаилу Юрьевичу я сдала экзамен на 74 балла с первого раза. Конечно, я следовала всем его рекомендациям.

Хазиева Ольга

Достоинства

Структурированное, последовательное изложение. Каждый стандарт разложен «по полочкам». Просто о сложном — это фирменный стиль автора. Будет полезна не только при подготовке к экзамену, но и начинающим практикам МСФО.

Комментарий

Обращаю внимание скептиков: не верьте никому! Это действительно лучшая книга по МСФО.

Андреева Татьяна

Достоинства

Приобрела неделю назад. Книга понравилась очень. Самое толковое издание из всех, что есть сейчас для подготовки к экзамену. Разбор задач — очень понятно. Понравилась методика автора по консолидации, удобно. Готовлюсь с нуля и самостоятельно, с этой книгой, думаю, проблем в сдаче экзамена не будет. Советую.

Набиханова Гульнара

Достоинства

Очень доступно объясняются сложные вопросы, приводятся реальные примеры из жизни, объяснение задач разложено по полочкам. По этой одной книге можно хорошо подготовиться к экзамену. Отличная книга. Рекомендую.

Иванова Марина

Достоинства

Полнота материала, алгоритм подготовки к экзамену, краткий конспект материалов.

Комментарий

Потрясающая книга, лучшего аналога пока не видела. Нет воды, все только по делу. Толково описаны не только информация по стандартам, но и алгоритм подготовки — до деталей. Информация изложена в таком виде, чтобы максимально просто было усвоить материал.

Краткое содержание

Отзывы на первое издание книги.....	5
Отзывы на сайте Ozon.ru о первом издании книги.....	6
Об авторе.....	27
От автора	28

ЧАСТЬ 1. ВВЕДЕНИЕ

Глава 1. Что такое экзамен ДипИФР-рус	32
Глава 2. Как построить систему самоподготовки.....	40
Глава 3. Как решать ситуационные задания экзамена ДипИФР-рус	52

ЧАСТЬ 2. БАЗОВЫЕ СТАНДАРТЫ

Глава 4. Фундаментальные принципы МСФО	64
Глава 5. IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	123
Глава 6. Краткосрочные и долгосрочные активы	137
Глава 7. IFRS 16 «Аренда»	205
Глава 8. IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»	271
Глава 9. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	310
Глава 10. Финансовые инструменты	331
Глава 11. МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»	402

ЧАСТЬ 3. КОНСОЛИДАЦИОННЫЕ СТАНДАРТЫ

Глава 12. Теоретические основы консолидации Группы компаний.....	422
Глава 13. Решение консолидационных задач на экзамене ДипИФР-рус.....	495

**ЧАСТЬ 4. ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ И ДОКУМЕНТЫ,
ТЕСТИРУЕМЫЕ НА ЭКЗАМЕНЕ**

Глава 14. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности и его задачи	534
Глава 15. IFRS 13 «Оценка по справедливой стоимости»	544
Глава 16. Специфические обязательства	558
Глава 17. Отраслевые стандарты и сегментная отчетность	581
Глава 18. Дополнительные раскрытия информации	611
Глава 19. IFRS for SME. МСФО для малых и средних предприятий.....	643

**ЧАСТЬ 5. СТРАТЕГИЯ ДВУХНЕДЕЛЬНОЙ ПРЕДЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ ПОДГОТОВКИ
И ЭКЗАМЕН**

Глава 20. Стратегия двухнедельной предэкзаменационной подготовки	648
Глава 21. Предэкзаменационный день и день экзамена.....	661
ПРИЛОЖЕНИЯ	667

Оглавление

Отзывы на первое издание книги.....	5
Отзывы на сайте Ozon.ru о первом издании книги.....	6
Об авторе.....	27
От автора.....	28
ЧАСТЬ 1. ВВЕДЕНИЕ.....	31
Глава 1. Что такое экзамен ДипИФР-рус	32
1.1. АССА и ДипИФР	32
1.2. Что представляет собой экзамен ДипИФР-Рус и квалификационные требования	34
1.3. Специалисты с дипломом ДипИФР-Рус: кто они?.....	37
Глава 2. Как построить систему самоподготовки.....	40
2.1. Основные этапы подготовки.....	40
2.2. Этап 1. Ознакомительное прочтение учебных материалов	43
2.3. Этап 2. Заучивание аббревиатуры и названия стандартов	43
2.4. Этап 3. Решение экзаменационных задач по темам.....	48
2.5. Этап 4. Двухнедельная подготовка перед экзаменом.....	50
Глава 3. Как решать ситуационные задания экзамена ДипИФР-рус	52
3.1. Как решать ситуационные задания экзамена ДипИФР-Рус	52
3.2. Главный технический секрет успешной сдачи экзамена	59
ЧАСТЬ 2. БАЗОВЫЕ СТАНДАРТЫ	63
Глава 4. Фундаментальные принципы МСФО	64
4.1. Концептуальные основы МСФО.....	64

4.1.1. Введение в концептуальные основы	64
4.1.2. Цели подготовки финансовой отчетности.....	66
4.1.3. Качественные характеристики полезной финансовой информации.....	68
4.1.4. основополагающие допущения	70
4.1.5. Элементы финансовой отчетности и условия их признания.....	71
4.1.6. Оценка элементов финансовой отчетности	76
4.2. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	78
4.2.1. Общие аспекты представления финансовой отчетности	78
4.2.2. Отчет о финансовом положении.....	80
4.2.3. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Первое знакомство	83
4.2.4. Как правильно сформировать раздел «Прочий совокупный доход»	91
4.2.5. Отчет об изменении собственного капитала. Упрощения для экзамена ДипИФР-Рус	96
4.3. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	97
4.4. МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода».....	100
4.5. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».....	106
4.5.1. Требования к применению учетной политики	106
4.5.2. Изменения в бухгалтерских оценках.....	110
4.5.3. Исправление ошибок	111
4.6. Дисконтирование и временная стоимость денег	113
4.6.1. Временная стоимость денег	114
4.6.2. Процесс дисконтирования и приведенная стоимость	114
4.6.3. Разделение на долгосрочную и краткосрочную части.....	119
Глава 5. IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	123
5.1. Основы МСФО (IAS) 37	123
5.2. Определение и условия признания резерва (оценочного обязательства).....	126
5.3. Оценка резерва (оценочного обязательства)	127
5.4. Обременительный договор.....	131

5.5. Реструктуризация.....	132
5.6. Условные обязательства и условные активы	135
Глава 6. Краткосрочные и долгосрочные активы	137
6.1. МСФО (IAS) 2 «Запасы»	137
6.1.1. Запасы — практический кейс	137
6.1.2. Определения и первоначальная оценка запасов	138
6.1.3. Себестоимость запасов. Балансовый подход.....	140
6.2. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость».....	144
6.2.1. Определения и условия признания	144
6.2.2. Основное средство или инвестиционная недвижимость?	146
6.2.3. Первоначальная оценка.....	147
6.2.4. Особенности начисления амортизации.....	152
6.2.5. Учет по компонентам и затраты на ремонт и техническое обслуживание.....	154
6.2.6. Последующая оценка инвестиционной недвижимости.....	156
6.2.7. Перевод инвестиционной недвижимости в другую категорию.....	156
6.3. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	159
6.3.1. Определения и условия признания НМА	159
6.3.2. Первоначальная оценка НМА.....	162
6.3.3. Последующая оценка НМА	167
6.4. МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»	169
6.4.1. Основная идея стандарта.....	169
6.4.2. Специальные займы.....	171
6.4.3. Займы общего назначения.....	172
6.5. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».....	178
6.5.1. Основная идея стандарта.....	178
6.5.2. Сроки проведения теста на обесценение.....	183
6.5.3. Генерирующая единица	184
6.5.4. Порядок обесценения активов, входящих в генерирующую единицу	185
6.5.5. Восстановление убытка от обесценения актива, учитываемого по переоцененной стоимости.....	188

6.6. МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»	190
6.6.1. Основная идея стандарта	191
6.6.2. Внеоборотные активы (группы выбытия), предназначенные для продажи	191
6.6.3. Прекращенная деятельность	200
Глава 7. IFRS 16 «Аренда»	205
7.1. Введение	205
7.2. Основные определения	206
7.3. Учет у арендатора	207
7.3.1. Основная идея	207
7.3.2. Первоначальная и последующая оценка обязательства по аренде	209
7.3.3. Первоначальная оценка актива в форме права пользования	212
7.3.4. Последующая оценка актива в форме права пользования	214
7.3.5. Другие модели последующей оценки активов в форме права пользования	220
7.3.6. Приобретение базового актива в конце срока аренды	221
7.3.7. Договор аренды, состоящий из нескольких компонентов	223
7.3.8. Модификация договора аренды	228
7.4. Учет аренды у арендодателя	230
7.4.1. Общие подходы к учету аренды у арендодателя	230
7.4.2. Операционная аренда	232
7.4.3. Финансовая аренда	235
7.4.4. Особенности учета финансовой аренды у производителей и дилеров	245
7.5. Операции продажи с обратной арендой	254
7.5.1. Особенности операций продажи с обратной арендой	254
7.5.2. Операции продажи с обратной арендой, когда передача базового актива признается продажей	257
7.5.3. Операции продажи с обратной арендой, когда передача базового актива не признается продажей	268
Глава 8. IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»	271
8.1. Выручка. Общие положения	271
8.1.1. Определения	272

8.1.2. Идентификация договора с покупателем и определение обязанностей к исполнению	274
8.1.3. Индикаторы передачи контроля	275
8.1.4. Момент признания выручки.....	276
8.1.5. Методы оценки выполнения обязанности к исполнению	278
8.2. Оценка выручки	278
8.2.1. Общие требования к оценке выручки	278
8.2.2. Распределение цены операции на обязанности к исполнению. Скидки при заключении договора.....	282
8.2.3. Фиксированная и переменная части вознаграждения	289
8.2.4. Агентские договоры и консигнационные соглашения	294
8.2.5. Гарантии, предоставляемые покупателям.....	297
8.2.6. Лицензии, предоставляемые покупателю.....	300
8.2.7. Договоры обратной покупки	301
8.3. Затраты по договору с покупателем.....	305
8.3.1. Виды затрат по договору.....	305
8.3.2. Амортизация и обесценение затрат по договору	306
Глава 9. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	310
9.1. Эволюция идеи отложенного налогообложения	311
9.2. Современный подход к отложенному налогообложению	317
9.2.1. Идея учетного подхода к отложенному налогообложению.....	317
9.2.2. Классификация временных разниц	319
9.2.3. Бухгалтерский учет отложенного налога.....	322
9.2.4. Определение налоговой базы	325
Глава 10. Финансовые инструменты	331
10.1. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов».....	331
10.2. Определение и классификация финансовых инструментов.....	335
10.2.1. Определение финансовых инструментов	335
10.2.2. Производный финансовый инструмент.....	337
10.2.3. Первоначальная оценка финансовых инструментов.....	341
10.2.4. Классификация финансовых активов и их последующая оценка	343

10.2.5. Обесценение финансовых активов	352
10.2.6. Выбытие финансовых активов	372
10.2.7. Классификация финансовых обязательств и их последующая оценка	376
10.3. Комбинированные финансовые инструменты.....	378
10.4. Хеджирование.....	383
10.4.1. Хеджирование. Общие требования.....	383
10.4.2. Хеджирование справедливой стоимости	388
10.4.3. Эффективность хеджирования справедливой стоимости	391
10.4.4. Эффективность хеджирования денежных потоков	394
10.4.5. Хеджирование будущих денежных потоков.....	394
Глава 11. МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»	402
11.1. Выплаты на основе акций с расчетом денежными средствами.....	404
11.2. Выплаты, основанные на акциях, с расчетом долевыми инструментами.....	407
11.2.1. Общие подходы.....	407
11.2.2. Платежи, основанные на акциях с расчетом долевыми инструментами при оплате услуг собственных работников	409
11.2.3. Изменение условий предоставления долевого инструмента	414
ЧАСТЬ 3. КОНСОЛИДАЦИОННЫЕ СТАНДАРТЫ	421
Глава 12. Теоретические основы консолидации Группы компаний.....	422
12.1. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». Основные принципы	423
12.1.1. Оценка неконтролирующей доли по справедливой стоимости.....	424
12.1.2. Упрощенная консолидация при оценке неконтролирующей доли по справедливой стоимости	426
12.1.3. Оценка неконтролирующей доли пропорционально доле участия в признанных чистых активах компании.....	436
12.1.4. Контроль над объектом инвестиций и требование к учетной политике группы.....	439
12.2. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов».....	440
12.2.1. Оценка гудвила при покупке бизнеса и порядок обесценения.....	440
12.2.2. Оценка по справедливой стоимости переданного возмещения и чистых активов приобретенного предприятия.....	444

12.3. МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»	455
12.4. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»	456
12.4.1. Определение ассоциированной организации и совместного предприятия	456
12.4.2. Метод долевого участия в консолидированной отчетности	458
12.5. Элиминирование внутригрупповых операций и нерезализованной прибыли	463
12.5.1. Внутригрупповые задолженности, операции предоставления услуг и займы	463
12.5.2. Элиминирование дивидендов	464
12.5.3. Внутригрупповые продажи товаров. Общие формулы	465
12.5.4. Материнская компания продает дочерней компании и ассоциированному предприятию	469
12.5.5. Дочерняя компания продает материнской компании и ассоциированному предприятию	472
12.5.6. Влияние корректировок нерезализованной прибыли на обесценение гудвила	477
12.5.7. Внутригрупповые продажи основных средств	479
12.6. МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»	484
12.7. МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»	492
Глава 13. Решение консолидационных задач на экзамене ДипИФР-рус	495
13.1. Структура консолидационной задачи и общие подходы к ее решению	495
13.1.1. Структура консолидационной задачи	495
13.1.2. Первые 15 минут на ознакомление с текстом задания	496
13.1.3. Оформление консолидационной задачи в буклете для ответов	499
13.1.4. Навык бросания при решении консолидационных задач	508
13.2. Консолидация отчета о финансовом положении	509
13.2.1. Пример задания на консолидацию отчета о финансовом положении и его решение	509
13.2.2. Пошаговые комментарии к решению задания на консолидацию отчета о финансовом положении	516
13.3. Консолидация отчета о совокупном доходе и отчета об изменении собственного капитала	525

ЧАСТЬ 4. ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ И ДОКУМЕНТЫ, ТЕСТИРУЕМЫЕ НА ЭКЗАМЕНЕ.....533

Глава 14. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности и его задачи	534
14.1. История Совета по МСФО.....	534
14.2. Структура Фонда МСФО и его задачи	537
14.3. Порядок разработки и принятия МСФО	541
Глава 15. IFRS 13 «Оценка по справедливой стоимости»	544
15.1. Необходимость в принятии стандарта по оценке справедливой стоимости	544
15.2. Методика оценки справедливой стоимости.....	546
15.3. Примеры применения методики оценки справедливой стоимости	549
Глава 16. Специфические обязательства	558
16.1. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам»	558
16.1.1. Краткосрочные вознаграждения работникам	559
16.1.2. Выходные пособия.....	560
16.1.3. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам	560
16.1.4. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности	561
16.2. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	570
16.2.1. Общие вопросы МСФО (IAS) 20.....	570
16.2.2. Порядок учета государственных субсидий	572
16.2.3. Субсидии, относящиеся к активам	573
16.2.4. Субсидии, относящиеся к доходам	575
16.2.5. Заем, предоставленный государством по ставке ниже рыночной.....	578
16.2.6. Возврат государственных субсидий	580
Глава 17. Отраслевые стандарты и сегментная отчетность	581
17.1. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».....	581
17.1.1. Основные определения	581
17.1.2. Порядок признания и оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции	583
17.1.3. Сверка балансовой стоимости биологических активов на начало и на конец периода	587

17.1.4. Порядок учета государственных субсидий, связанных с биологическими активами	593
17.2. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»	596
17.2.1. Требования к учету затрат на разведку и оценку полезных ископаемых	597
17.2.2. Реклассификация активов, связанных с разведкой и оценкой	599
17.2.3. Этап разработки месторождения	599
17.3.1. Предпосылки принятия МСФО (IFRS) 8	604
17.3.2. Операционный сегмент	605
17.3.3. Отчетный сегмент	606
Глава 18. Дополнительные раскрытия информации	611
18.1. МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	611
18.2. МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	617
18.2.1. Для чего нужен показатель прибыли на акцию	617
18.2.2. Базовый показатель прибыли на акцию	622
18.2.3. Разводненный показатель прибыли на акцию	629
18.3. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»	638
Глава 19. IFRS for SME. МСФО для малых и средних предприятий	643
ЧАСТЬ 5. СТРАТЕГИЯ ДВУХНЕДЕЛЬНОЙ ПРЕДЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ ПОДГОТОВКИ И ЭКЗАМЕН	647
Глава 20. Стратегия двухнедельной предэкзаменационной подготовки	648
20.1. Введение в двухнедельную подготовку	648
20.1.1. Отпуск	648
20.1.2. Что понадобится для двухнедельной подготовки	649
20.1.3. День перед двухнедельной подготовкой	651
20.2. Первая неделя двухнедельной подготовки	652
20.2.1. Утренняя разминка	652
20.2.2. Решение экзаменационной сессии	652
20.2.3. Вечернее заучивание конспектов стандартов к экзаменационной сессии следующего дня	656
20.2.4. Психологические аспекты. Анализ ошибок	657
20.3. Вторая неделя двухнедельной подготовки	658

Глава 21. Предэкзаменационный день и день экзамена.....	661
ПРИЛОЖЕНИЯ	667
Приложение 1. Экзаменуемые документы Декабрь 2019 и Июнь 2020.....	668
Приложение 2. Электронные приложения к книге и полезные ссылки.....	670
Примечание 2.1. Электронные приложения к книге	670
Примечание 2.2. Полезные ссылки	670

Оглавление примеров

Пример 3.1. Построение ответа на ситуационное задание	57
Пример 4.1. Отсутствие контроля над ресурсом	73
Пример 4.2. Структура отчета о финансовом положении Группы компаний «Альфа»	82
Пример 4.3. Структура отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе Группы компаний «Альфа»	84
Пример 4.4. Взаимосвязь отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала	86
Пример 4.5. Взаимосвязь отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала (продолжение задания)	94
Пример 4.6. Представление промежуточной финансовой отчетности	99
Пример 4.7. Урегулирование судебного спора	102
Пример 4.8. Продажа запасов по цене ниже балансовой стоимости	103
Пример 4.9. Обнаружение факта мошенничества	105
Пример 4.10. Изменение учетной политики.	108
Пример 4.11. Изменение в бухгалтерской оценке	110
Пример 4.12. Исправление ошибок	112
Пример 4.13. Использование коэффициентов дисконтирования для трехлетнего периода при ставке 8% годовых	117
Пример 4.14. Распределение амортизируемого обязательства на долгосрочную и краткосрочную части.	120
Пример 5.1. Твердое обязательство	123
Пример 5.2. Оценочное обязательство (резерв)	124
Пример 5.3. Юридическое и обусловленное практикой обязательство.	126
Пример 5.4. Оценка отдельного обязательства	127
Пример 5.5. Оценка методом математического ожидания.	128
Пример 5.6. Оценка с учетом временного фактора	129
Пример 5.7. Обязывающее событие	130

Пример 5.8. Обременительный договор	132
Пример 5.9. Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию	133
Пример 5.10. Условный актив.	136
Пример 6.1. Оценка запасов — практический кейс	137
Пример 6.2. Оценка запасов.	139
Пример 6.3. Основное средство и инвестиционная недвижимость	146
Пример 6.4. Первоначальная оценка основного средства	149
Пример 6.5. Модель учета по переоцененной стоимости.	150
Пример 6.6. Изменение бухгалтерских оценок в отчетном периоде	153
Пример 6.7. Учет основного средства по компонентам	154
Пример 6.8. Капитализация затрат на сложный ремонт	154
Пример 6.9. Перевод основного средства в инвестиционную недвижимость	157
Пример 6.10. Ресурсы, не контролируемые предприятием	160
Пример 6.11. Оценка внутренне созданного нематериального актива	165
Пример 6.12. Капитализация начисленных процентов по специальному займу	171
Пример 6.13. Оценка использования средств специального займа для создания квалифицируемого актива.	173
Пример 6.14. Капитализация начисленных процентов по займам общего назначения	176
Пример 6.15. Тест на обесценение, подтвердивший отсутствие обесценения	180
Пример 6.16. Тест на обесценение, выявивший обесценение	182
Пример 6.17. Тест на обесценение генерирующей единицы	186
Пример 6.18. Восстановление ранее обесцененного актива	189
Пример 6.19. Квалификация и оценка внеоборотных активов, предназначенных для продажи.	194
Пример 6.20. Прекращение классификации актива как предназначенного для продажи	199
Пример 6.21. Иллюстрация к представлению прекращенной деятельности в отчете о совокупном доходе	201
Пример 6.22. Идентификация прекращенной деятельности	203
Пример 7.1. Расчет процентной ставки, заложенной в договоре аренды	211
Пример 7.2. Арендатор платит премию арендодателю. Арендные платежи — в начале года	215

Пример 7.3. Арендатор платит премию арендодателю. Арендные платежи — в конце года	218
Пример 7.4. Приобретение базового актива в конце срока аренды.	221
Пример 7.5. Компоненты аренды как часть общего договора	224
Пример 7.6. Модификация договора аренды	228
Пример 7.7. Операционная аренда с учетом стимула и неравномерных платежей.	233
Пример 7.8. Финансовая аренда. Передача в аренду вновь приобретенного актива	239
Пример 7.9. Финансовая аренда. Передача в аренду ранее используемого актива	241
Пример 7.10. Финансовая аренда от производителя 1	246
Пример 7.11. Финансовая аренда от производителя 2	251
Пример 7.12. Операция продажи с обратной арендой по справедливой стоимости	258
Пример 7.13. Операция продажи с обратной арендой (по цене выше справедливой стоимости актива)	262
Пример 7.14. Операция продажи с обратной арендой (арендный платеж меньше рыночной арендной ставки).	265
Пример 7.15. Операция продажи с обратной арендой, не удовлетворяющая критериям продажи.	268
Пример 8.1. Определение цены сделки с учетом компонента финансирования	280
Пример 8.2. Распределение цены договора на обязанности к исполнению (отличимые товары и услуги)	283
Пример 8.3. Распределение цены договора на обязанности к исполнению (распределение скидки)	285
Пример 8.4. Распределение цены договора на обязанности к исполнению с учетом компонента финансирования.	287
Пример 8.5. Переменная часть возмещения, связанная с предоставлением скидки	291
Пример 8.6. Переменная часть возмещения, связанная с премией.	293
Пример 8.7. Продажа с использованием консигнационного соглашения	296
Пример 8.8. Гарантии, предоставляемые покупателю.	299
Пример 8.9. Учет договоров обратной покупки.	302
Пример 8.10. Учет затрат по договору с покупателем	306

Пример 9.1. Признание отложенных налоговых активов	320
Пример 9.2. Сверка бухгалтерской прибыли со значением текущего налога на прибыль, с учетом расходов, не подлежащих вычету для целей налогообложения	323
Пример 9.3. Налоговая база дебиторской задолженности	327
Пример 9.4. Налоговая база обязательства (признанные, но не оплаченные расходы)	328
Пример 9.5. Налоговая база обязательства (аванс)	329
Пример 10.1. Учет операций, монетарных и немонетарных статей, выраженных в иностранной валюте.	333
Пример 10.2. Учет производного финансового инструмента	339
Пример 10.3. Учет финансовых активов по амортизированной стоимости	345
Пример 10.4. Учет финансовых активов по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.	348
Пример 10.5. Учет финансовых активов по справедливой стоимости через прибыли и убытки.	351
Пример 10.6. Обесценение финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости	359
Пример 10.7. Обесценение финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.	362
Пример 10.8. Кредитно-обесцененный финансовый актив, учитываемый по амортизированной стоимости	366
Пример 10.9. Модификация финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости	369
Пример 10.10. Выбытие финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход	373
Пример 10.11. Учет по амортизированной стоимости обязательства, номинированного в иностранной валюте	376
Пример 10.12. Учет конвертируемых облигаций.	379
Пример 10.13. Продолжение предыдущего примера. Погашение конвертируемых облигаций.	381
Пример 10.14. Хеджирование справедливой стоимости	389
Пример 10.15. Хеджирование денежных потоков, порождающих нефинансовый актив	397
Пример 10.16. Хеджирование денежных потоков, в результате которых не появляются нефинансовые активы и нефинансовые обязательства	399

Пример 11.1. Выплата на основе акций с расчетом денежными средствами.	405
Пример 11.2. Платежи на основе акций с расчетом долевыми инструментами . . .	412
Пример 11.3. Уменьшение цены исполнения опциона в соглашении о платежах на основе акций с расчетом долевыми инструментами	418
Пример 12.1. Консолидированный отчет о финансовом положении	426
Пример 12.2. Элиминирование внутригрупповых продаж в отчете о прибыли или убытке	431
Пример 12.3. Консолидированный отчет о совокупном доходе и консолидированный отчет об изменении капитала	433
Пример 12.4. Консолидированный отчет о финансовом положении при оценке неконтролирующей доли пропорционально доле участия в чистых активах.	437
Пример 12.5. Обесценение гудвила в зависимости от порядка оценки неконтролирующей доли	442
Пример 12.6. Оценка по справедливой стоимости переданного возмещения и идентифицируемых активов и обязательств приобретенной компании . . .	450
Пример 12.7. Представление инвестиции в ассоциированную компанию в консолидированной отчетности с учетом теста на обесценения и корректировки дивидендов	459
Пример 12.8. Элиминирование внутригрупповой продажи основных средств . . .	480
Пример 12.9. Совместное предприятие и совместная операция, осуществляемая через отдельное юридическое лицо	487
Пример 12.10. Учет совместной операции	490
Пример 13.1. Консолидация отчета о финансовом положении	510
Пример 13.2. Консолидация отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала.	526
Пример 15.1. Определение активного рынка для долевого инструмента (акций).	549
Пример 15.2. Ранжирование исходных данных для оценки облигаций и выбор метода оценки в зависимости от этих данных	551
Пример 15.3. Оценка справедливой стоимости нематериального актива, используемого с целью «защиты»	553
Пример 15.4. Оценка справедливой стоимости долгосрочного актива, предназначенного для продажи	555
Пример 16.1. Учет пенсионного плана с установленными выплатами	568
Пример 16.2. Учет субсидии, относящейся к активам (два метода)	573

Пример 16.3. Учет субсидии, относящейся к доходам.	575
Пример 16.4. Субсидия в виде государственного займа по ставке ниже рыночной.	578
Пример 17.1. Идентификация активов в сельскохозяйственной деятельности. . .	584
Пример 17.2. Учет биологических активов и сверка их балансовой стоимости на начало и на конец отчетного периода	589
Пример 17.3. Учет государственных субсидий, связанных с биологическими активами и учитываемых по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу	594
Пример 17.4. Учет затрат на разведку и оценку полезных ископаемых.	600
Пример 17.5. Операционные и отчетные сегменты организации.	608
Пример 18.1. Предоставление информации о связанных сторонах	615
Пример 18.2. Прибыль на акцию для консолидированной отчетности и отчетности отдельного предприятия	622
Пример 18.3. Расчет теоретической цены акции и корректирующего коэффициента для бонусного выпуска и выпуска прав	625
Пример 18.4. Расчет средневзвешенного количества акций	627
Пример 18.5. Расчет базовой прибыли на акцию.	627
Пример 18.6. Воздействие конвертируемых облигаций на расчет разводненной прибыли на акцию	633
Пример 18.7. Расчет разводненной прибыли на акцию.	636
Пример 18.8. Подготовка первой отчетности по МСФО.	641

Об авторе



Михаил Юрьевич Кузьмин, DipIFR-rus ACCA, DipNRF-rus ACCA, DipPM-rus CIMA, аттестованный аудитор, член Российской коллегии аудиторов, тренер к экзамену ДипИФР-Рус.

Сайт автора: www.msfo-training.ru.

Окончил Уральский государственный экономический университет по специальности «Финансы и кредит». Начал свою профессиональную деятельность в 1993 году в ОАО «СКБ-Банк». Работал главным бухгалтером, финансовым директором на средних и крупных промышленных предприятиях. Параллельно с основной деятельностью с 2006 года вел занятия в Институте профессиональных управляющих «АСКЕРИ» по направлениям «Международные стандарты финансовой отчетности» и «Управленческий учет».

В 2012 году основал центр MSFO-Training (www.msfo-training.ru), ставший одним из популярных ресурсов по подготовке к экзамену ДипИФР-Рус.

От автора

Уважаемый читатель, вы держите в руках необычную книгу. Это издание полностью посвящено подготовке к экзамену ДипИФР-Рус (Диплом по международным стандартам финансовой отчетности на русском языке), разработанному международной профессиональной Ассоциацией присяжных сертифицированных бухгалтеров АССА (The Association of Chartered Certified Accountants).

ДипИФР-Рус — один из самых престижных дипломов в бухгалтерской профессиональной среде, подтверждающий высокую квалификацию своего обладателя. Престижность диплома обеспечивает очень сложный квалификационный экзамен. Ежегодно более 5 тысяч претендентов¹ пытаются сдать экзамен ДипИФР-Рус и в среднем только 41 процент² участников успешно проходят это испытание.

Я искренне рад за тех, кто с первого раза смог сдать этот непростой экзамен. И можно только представить огорчение оставшихся 3 тысяч человек, которые не смогли набрать заветные 50 баллов.

Неудача на экзамене не всегда связана с тем, что претендент недостаточно хорошо знает международные стандарты финансовой отчетности. Много случаев, когда специалисты, непосредственно готовящие отчетность по МСФО, не сдают этот экзамен. Проблема в том, что экзаменационный результат в огромной степени зависит от того, насколько свободно претендент владеет техникой написания ответов на задания экзамена.

Ну и конечно, сами международные стандарты финансовой отчетности требуют специальных знаний, их логика не всегда понятна бухгалтеру, воспитанному в системе российского бухгалтерского учета. Международные стандарты финансовой отчетности — это гигантский свод правил по подготовке и составлению финансовой отчетности. Так, Красная книга МСФО³ 2019 года включает более 1700 страниц официальных стандартов и интерпретаций к ним и более 3000 страниц разъяснений и примеров. Естественно, из этого огромного объема информации нужно вычленить только то, что реально необходимо знать для успешной сдачи экзамена.

Данная книга аккумулирует мой многолетний опыт подготовки слушателей к сдаче ДипИФР-Рус. Изначально эта книга выросла из серии статей «МСФО для начинаю-

¹ Данные автора. Более подробная информация о количестве претендентов экзамена ДипИФР-Рус представлена в главе 1.

² Средний процент сдачи экзамена ДипИФР-Рус за период с 2011 по 2018 год составляет 40,8% по официальным данным АССА.

³ Ежегодно Совет по МСФО готовит к публикации «Красную» и «Синюю» книги по МСФО. «Красная книга по МСФО» включает в себя принятые на начало года стандарты, даже если их действие еще не началось. «Синяя книга по МСФО» включает в себя все действующие на начало года стандарты.

щих» в журнале «МСФО на практике». Серия оказалась настолько популярной у читателей, что совершенно естественным стал выпуск книги, полностью посвященной подготовке к экзамену ДипИФР-Рус.

В ней вы найдете не только объяснения теоретических положений международных стандартов, но и множество практических советов по формированию собственной стратегии подготовки к экзамену.

Много внимания уделено правильному психологическому настрою к экзамену. Эта книга будет вашим верным помощником и советчиком, когда вы сами начнете решать экзаменационные сессии прошлых лет.

Как работать с книгой. Не нужно читать ее как роман. Книга — ваш инструмент подготовки к экзамену. Некоторые части книги лучше читать последовательно, некоторые лучше изучать параллельно с другими частями. Кратко остановимся на основных моментах.

Глава 1 посвящена общему знакомству с профессиональной квалификацией ДипИФР-Рус. Если вы только недавно узнали о данной квалификации, эта глава поможет понять, что собой представляет экзамен ДипИФР-Рус, какие цели он преследует и кто стремится к получению этого диплома. Если вы решили получить квалификацию ДипИФР-Рус, то наверняка уже много читали или слышали о ней, но, надеюсь, вам будет интересно пробежаться по ней взглядом.

Внимательно прочитайте главу 2 и 3. Эти главы посвящены построению вашей стратегии подготовки к экзамену, также в предварительном режиме даются пояснения, как решать экзаменационные задания.

А часть вторую «Базовые стандарты» желательно изучать одновременно с третьей частью книги «Консолидационные стандарты». Пусть вас не пугает сложное слово «консолидация». Чем раньше вы начнете отрабатывать навык решения консолидационных задач, тем увереннее будете чувствовать себя на реальном экзамене.

Как только вы проработаете вторую и третью части данной книги, вам будет понятна концептуальная основа международных стандартов и общие подходы к учету и оценке различных элементов финансовой отчетности. Фактически эти две части книги охватывают 80 процентов возможных экзаменационных вопросов.

После изучения очередного стандарта обязательно обращайтесь к соответствующему конспекту (ссылка на электронные материалы к данной книге указана в приложении 2). Конспект поможет вам систематизировать полученные знания.

Четвертая часть книги рассматривает отдельные стандарты и документы, которые тестируются на экзамене.

Пятая часть книги посвящена очень важному вопросу — построению системы двухнедельной предэкзаменационной подготовки. Очень внимательно проработайте эту часть книги — она поможет вам системно и структурированно подойти к предэкзаменационному периоду.

При решении экзаменационных заданий прошлых лет на определенную тему пользуйтесь статистикой тестирования экзаменационных тем (приложение 2) и статистикой тестирования элементов консолидационной задачи (приложение 2). Статистика тестирования позволит вам быстро находить экзаменационные задания на определенную тематику. Обратите внимание на комментарии к экзаменационным заданиям и ответам

за период с 2011 по 2018 год, которые также входят в состав электронных приложений (приложение 2).

Я надеюсь, что книга станет вашим надежным спутником, советчиком и другом на протяжении подготовки к экзамену ДипИФР-Рус и поможет вам не просто преодолеть барьер в 50 баллов, а получить такой результат, которым вы будете гордиться.

Я желаю вам успехов на экзамене ДипИФР-Рус и в жизни!

В заключение хочу поблагодарить и выразить признательность всем, без кого не было бы этой книги.

Во-первых, замечательному коллективу издательства «Акцион-МЦФЭР» и Издателю группы финансовых изданий Костину Борису Борисовичу. Особую благодарность хочу выразить главному редактору журнала «МСФО на практике» Силифановой Валерии Юрьевне. Без ее энергии, настойчивости и поддержки эта книга вряд ли увидела бы свет. Спасибо моим рецензентам Юрьевой Юлии Викторовне и Заходяжиной Екатерине Александровне за их профессионализм и ценные замечания.

Во-вторых, Издательскому дому «Питер», сотрудники которого самоотверженно работали над вторым изданием книги.

Огромное спасибо моим первым учителям по МСФО: Перевезенцеву Сергею Николаевичу и Сумину Константину Германовичу, бывшим в уже далеком 2004 году преподавателями Института профессиональных управляющих «Аскери», а также Аскери Олегу Мухамед-Алиевичу, в Институте которого я впервые начал готовить слушателей к профессиональным экзаменам по МСФО. Спасибо вам за глубокое понимание МСФО и знания, которыми вы щедро делились.

Двадцать три года назад я тоже был молодым специалистом. Спасибо большое Мазаевой Ларисе Григорьевне за доверие и возможность начать карьеру в одном из крупнейших банков России — СКБ-Банке. Огромная благодарность моему первому руководителю — начальнику отдела внутрибанковских операций Пастуховой Людмиле Ивановне, которая до сих пор является для меня примером настоящего бухгалтера.

Огромное спасибо моему отделу налогов СКБ-Банка, а именно заместителю главного бухгалтера Романовой Надежде Васильевне, Солдатовой Ольге Геннадьевне, Галевской Ольге Александровне и Борисовой Марианне Владимировне за страсть и азарт в решении налоговых и бухгалтерских вопросов. Спасибо вам за понимание того, насколько увлекательным может быть бухгалтерский учет.

Спасибо Брызгалину Аркадию Викторовичу, кандидату юридических наук, руководителю Группы компаний «Налоги и финансовое право», чьи работы оказали огромное влияние на формирование меня как специалиста по налогам и бухгалтерскому учету.

Спасибо моему руководителю, с кем мы проработали много лет, — генеральному директору ОАО «Кровля» и ОАО «Уральские камни» Хасанову Хуснитдину Фахритдиновичу, за упорство, мужество и несгибаемую веру в победу в самых тяжелых и, казалось бы, безвыходных ситуациях.

Огромная признательность моим родителям Юрию Владимировичу и Валентине Николаевне за то, что подарили этот мир.

Спасибо моей семье: нежно любимой жене Ярославе и детям Радомиру, Галине и Марии за любовь, поддержку и счастье.

ЧАСТЬ 1

Введение

ГЛАВА 1. Что такое экзамен ДипИФР-Рус

1.1. АССА и ДипИФР

Экзамен ДипИФР (английская аббревиатура DipIFR — Diploma in International Financial Reporting) — это профессиональный экзамен на знание международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Диплом ДипИФР подтверждает наличие у его обладателя знаний, достаточных для работы с отчетностью по МСФО.

После успешной сдачи экзамена кандидаты должны:

- понимать и уметь объяснить основные принципы международного регулирования финансовой отчетности;
- уметь применять необходимые международные стандарты к ключевым элементам финансовой отчетности;
- идентифицировать и применять требования к раскрытию информации в связи с подготовкой финансовых отчетов и примечаний;
- составлять финансовую отчетность отдельных компаний в соответствии с конкретными МСФО и другими постановлениями;
- составлять финансовую отчетность Группы компаний (кроме отчетов о движении денежных средств Группы), включающей дочерние, ассоциированные организации и совместные предприятия.

Экзамен ДипИФР разработан Ассоциацией присяжных сертифицированных бухгалтеров (The Association of Chartered Certified Accountants — АССА) в 2001 году в ответ на резко возросший спрос на специалистов по международным стандартам финансовой отчетности в связи с ростом применения МСФО в мировом масштабе и прежде всего в связи с требованием Европейского союза к котирующимся компаниям представлять с 2005 года свою отчетность по МСФО.

В настоящее время АССА — это крупнейшая и самая быстро растущая в мире международная профессиональная ассоциация, которая объединяет более полумиллиона студентов и 208 тыс. членов ассоциации в 181 стране (данные на апрель 2019 года опубликованы на сайте АССА в разделе «О нас»). АССА является некоммерческой организацией и ведет свою историю с 1904 года. Головной офис Ассоциации находится в Лондоне. Сайт АССА: www.accaglobal.com.

Ассоциация готовит и сертифицирует специалистов в области бухгалтерского учета и финансов. Доступность, высокое качество проработки учебных курсов, а также жесткий и бескомпромиссный подход к приему экзаменов позволили АССА завоевать огромную популярность во всем мире. Вес диплома АССА в профессиональной среде

настолько велик, что все ведущие аудиторские компании сертифицируют своих сотрудников по ее программам.

ACCA обучает и сертифицирует специалистов по нескольким направлениям: бухгалтерский учет, финансы, налогообложение и аудит.

Ключевая квалификация ACCA – полная профессиональная квалификация ACCA Qualification. Полная квалификация ACCA состоит из 16 предметов, которые разделены на три группы: прикладные знания (applied knowledge), прикладные навыки (applied skills) и профессиональный уровень (strategic professional). Для получения квалификации необходимо успешно сдать 14 экзаменов.

На рис. 1.1 представлена схема полной профессиональной квалификации ACCA.

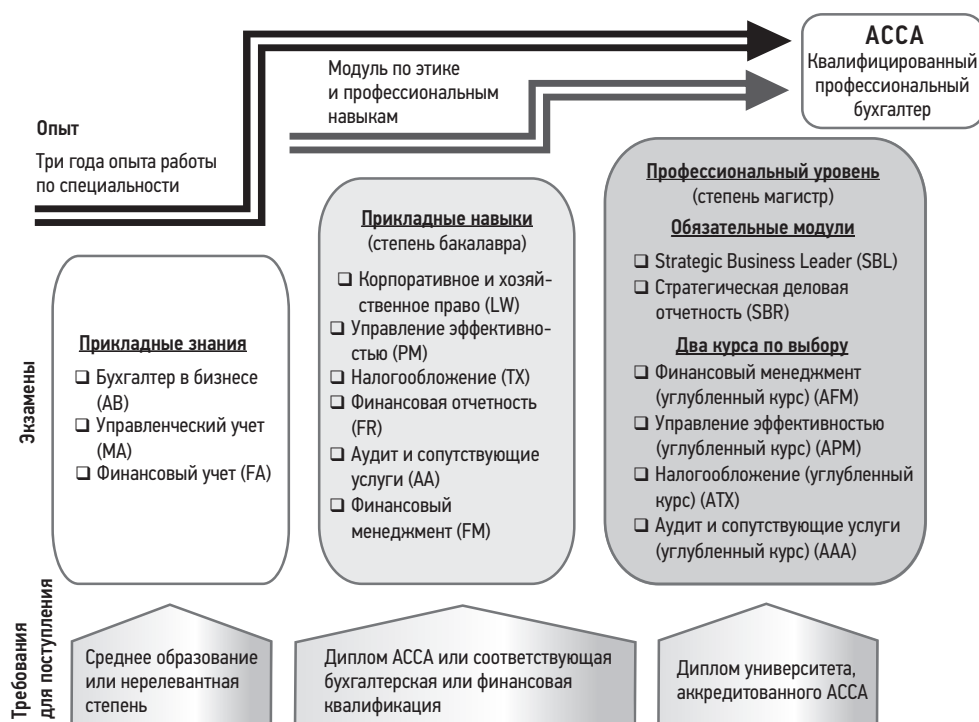


Рис. 1.1. Схема полной профессиональной квалификации ACCA

Квалификация ДипИФР не входит в схему полной профессиональной квалификации ACCA. По уровню сложности экзамен ДипИФР сложнее квалификационного экзамена ACCA Financial Reporting (FR) (финансовая отчетность), но проще экзамена Strategic Business Reporting (SBR) (стратегическая бизнес-отчетность).

Изначально квалификация ДипИФР была ориентирована на специалистов Великобритании и Европейского союза и фактически представляла собой курс переподготовки специалистов по бухгалтерскому учету с национальных стандартов на международные. В связи с тем, что сами международные стандарты основываются на англосаксонской

модели учета, данный курс не вызывает больших сложностей у представителей бухгалтерского сообщества западных стран.

Начиная с декабря 2004 года экзамен ДипИФР сдается и на русском языке (аббревиатура ДипИФР-Рус). Начиная с 2007 года экзамен ДипИФР-Рус полностью идентичен англоязычному экзамену DipIFR и проводится в те же даты. На сайте ACCA экзамену на русском языке посвящен следующий раздел: <https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifr-rus.html>.

Начиная с декабрьской сессии 2010 года ACCA стала публиковать результаты сдачи экзамена на русском языке, поэтому появилась возможность сравнить уровень сдачи англоязычного и русскоязычного экзаменов (напомним, что экзаменационные тексты на английском и русском языках абсолютно идентичны). Это сравнение представлено на рис. 1.2.

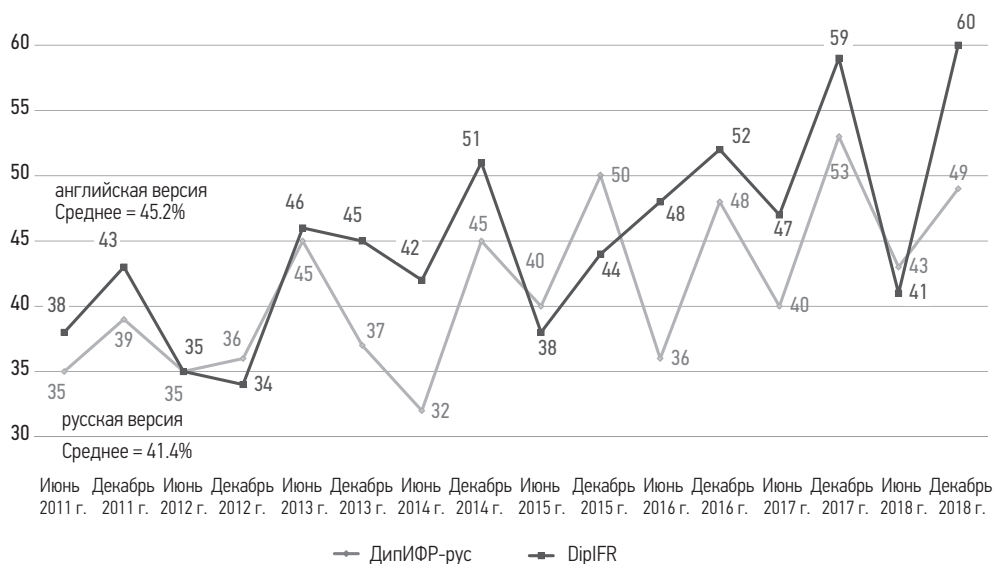


Рис. 1.2. Сравнение уровней сдачи (в процентах) экзамена ДипИФР в англоязычной и русской версиях экзамена

Как видно из рис. 1.2, процент успешной сдачи экзамена англоязычной аудиторией в среднем на 3,8 процентных пункта выше, чем у русскоязычной аудитории (напомним, что экзамены полностью идентичны друг другу).

1.2. Что представляет собой экзамен ДипИФР-Рус и квалификационные требования

Экзамен ДипИФР-Рус проводится в экзаменационных центрах ACCA дважды в год — в июне и декабре.

Он сдается в письменной форме в течение 3 часов 15 минут. До 2016 года первые 15 минут экзамена были предназначены исключительно для целей ознакомления с заданием, но начиная с 2016 года претенденты могут использовать предоставленное время по своему усмотрению.

Вес экзаменационных заданий время от времени претерпевал изменения. Так, с 2001 по 2010 год экзамен состоял из пяти 25-балльных заданий, из которых претендент мог выбрать четыре задания для выполнения. С 2011 года по июнь 2019 года экзаменационное задание состояло из четырех обязательных заданий: первое — консолидационное задание весом в 40 баллов, остальные три — ситуационные задания весом по 20 баллов каждое.

Начиная с декабря 2019 года экзаменационное задание состоит из четырех обязательных задач.

Задание 1 (25 баллов) посвящено подготовке консолидированной финансовой отчетности Группы компаний. В задании требуется подготовить консолидированный отчет о финансовом положении Группы либо консолидированный отчет о совокупном доходе Группы вместе с отчетом об изменении в собственном капитале Группы.

Задание 2 (25 баллов) включает в себя три-четыре хозяйственные ситуации, способ отражения которых в отчетности не является однозначным. Кандидат зачастую выступает в роли главного бухгалтера, который готовит свои предложения финансовому директору компании по порядку отражения в отчетности данных ситуаций.

Задание 3 (25 баллов) обычно посвящено какому-либо стандарту. Кандидат должен дать описание ключевых определений и принципов, на которых базируется стандарт, и применить эти определения и принципы к одной или нескольким ситуациям.

Задание 4 (25 баллов) включает две-три комплексные ситуации, по которым необходимо подготовить пояснения о порядке учета данных ситуаций (в этом задании 4 похоже на задание 2). Могут тестироваться и теоретические вопросы (обычно по двум стандартам).

Таким образом, максимальное количество баллов, которые может получить кандидат за экзамен, — 100 (4 вопроса × 25 баллов). Кандидату достаточно набрать 50 баллов, чтобы успешно сдать экзамен.

О результатах экзамена кандидат уведомляется по электронной почте через 10–12 недель с даты проведения экзамена.

Необходимо обратить внимание на то, что АССА устанавливает **квалификационные требования к кандидатам** на получение квалификации ДипИФР-Рус. Вы получите допуск к экзамену, если на дату проведения экзамена у вас есть на выбор:

- аттестат профессионального бухгалтера;
- аттестат аудитора;
- профильное образование и двухлетний опыт работы в области бухгалтерского учета и аудита, подтвержденный вашим работодателем;
- трехлетний опыт работы в области бухгалтерского учета и аудита, подтвержденный работодателем;
- профессиональная сертификация АССА CertIFR и двухлетний опыт работы в области бухгалтерского учета и аудита, подтвержденный работодателем;
- статус АССА Affiliate.

Как уже упоминалось, экзамен проводится дважды в год — в июне и декабре. Кандидаты должны успеть заранее зарегистрироваться на экзамен до 8 апреля (на июньский экзамен) и до 8 октября (на декабрьский экзамен) и оплатить регистрационный взнос соответственно до 22 апреля и 22 октября. Размер регистрационного взноса устанавливается АССА и в 2019 году составляет 15 300 руб. (включая НДС в сумме 2550 руб.).

Экзамен ДипИФР-Рус можно сдавать в следующих экзаменационных центрах (по выбору кандидата):

- Россия:
 - Москва;
 - Санкт-Петербург;
 - Нижний Новгород;
 - Казань;
 - Самара;
 - Краснодар;
 - Екатеринбург;
 - Новосибирск;
 - Владивосток.
- Украина: Киев;
- Казахстан:
 - Алматы;
 - Нур-Султан.
- Азербайджан: Баку.
- Узбекистан: Ташкент.
- Эстония: Таллин.
- Беларусь: Минск.
- Великобритания: Лондон.

Каждые полгода экзамен сдают несколько тысяч претендентов. В табл. 1.1 представлено количество зарегистрированных участников по каждому экзаменационному центру в 2019 году. Эти данные собраны моими слушателями — непосредственными участниками экзамена практически по всем экзаменационным центрам. Пользуясь случаем, мне бы хотелось выразить им огромную признательность за эту информацию. Эти данные об участниках не являются официальной статистикой АССА, но позволяют оценить количество желающих сдать этот профессиональный экзамен на знание международных стандартов.

Таблица 1.1. Количество участников экзамена ДипИФР-Рус в 2019 году

Экзаменационные центры	Июнь 2019	Декабрь 2019	Итого
На территории РФ			
Москва	844	980	1824
Санкт-Петербург	108	135	243
Екатеринбург	62	67	129
Казань	30	48	78
Новосибирск	25	45	70
Краснодар	25	36	61
Владивосток	2	3	5
Нижний Новгород	15	23	38

Экзаменационные центры	Июнь 2019	Декабрь 2019	Итого
Самара	39	46	85
Итого на территории РФ	1150	1383	2533
Экзаменационные центры за пределами РФ			
Киев (Украина)	557	612	1169
Нур-Султан (Казахстан)	150	329	479
Алматы (Казахстан)	361	365	726
Минск (Беларусь)	100	125	225
Баку (Азербайджан)	9	20	29
Таллин (Эстония)	7	21	28
Ташкент (Узбекистан)	30	20	50
Итого за пределами РФ	1214	1492	2706
Итого участников ДипИФР-Рус	2364	2875	5239

1.3. Специалисты с дипломом ДипИФР-Рус: кто они?

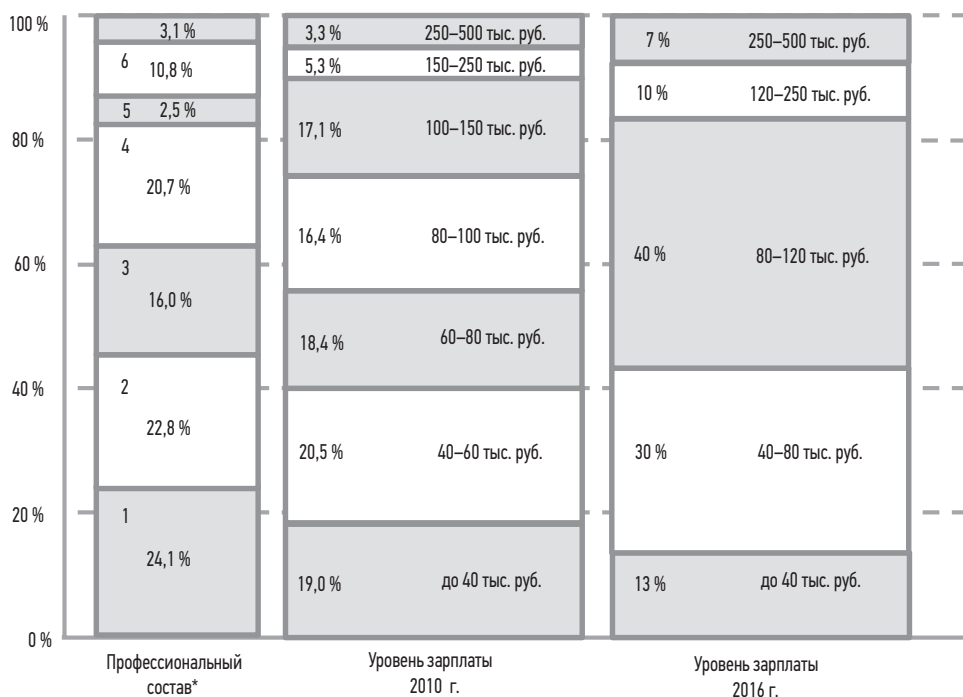
До 2017 года АССА регулярно (примерно раз в два года) проводило опросы обладателей диплома ДипИФР-Рус с целью узнать их социальный, возрастной, географический, профессиональный состав и уровень реального дохода после налогообложения. Данные опросы охватывали от 1000 до 1300 специалистов с дипломом ДипИФР-Рус.

Обобщенные результаты опросов обычно публикуются на сайте АССА. Для анализа профессионального состава обладателей диплома ДипИФР-Рус и размера их оплаты труда мы воспользуемся данными опросов декабря 2010 года и июня 2016 года. Именно в эти годы были опубликованы наиболее полные результаты по профессиональному составу и уровню оплаты труда.

На рис. 1.3 представлен совместный анализ профессионального состава обладателей диплома ДипИФР-Рус и их ежемесячного вознаграждения «на руки», то есть после налогообложения, за 2010 и 2016 годы.

Условные обозначения на рис. 1.3 к данным профессионального состава обладателей диплома:

1. Рядовые специалисты (аудитор, аналитик, бухгалтер...).
2. Старшие специалисты (старший аудитор, старший аналитик, старший бухгалтер...).
3. Начальники отделов и заместители главного бухгалтера.
4. Главные бухгалтеры.
5. Заместители финансового директора.
6. Финансовые директора и заместители генерального директора.
7. Генеральные директора и партнеры.



Данные АССА на: * декабрь 2010 г., ** июнь 2016 г.

Анализ Кузьмин М. Ю. msfo-training.ru

Рис. 1.3. Профессиональный состав и уровень заработной платы «на руки» обладателей диплома ДипИФР-Рус

Руководители с дипломом ДипИФР-Рус составляют 53,1% от общего числа специалистов, то есть де-факто диплом ДипИФР-Рус — это необходимый элемент в «джентльменском наборе» финансового руководителя. Значительный процент составляют финансовые директора и их заместители — 13,3% (финансовая отчетность по МСФО — это зона прямой ответственности финансового директора, и без знания международных стандартов ему не обойтись).

Можно примерно оценить, что средневзвешенная заработная плата всех специалистов с дипломом ДипИФР-Рус в 2010 году составляла 84 тыс. руб. «на руки», а в 2016 году уже 105 тыс. руб. «на руки».

График позволяет также примерно оценить уровни заработных плат. Безусловно, нужно учитывать значительные расхождения по уровню оплат в Москве и других городах Российской Федерации (или странах СНГ). В Москве уровень заработной платы будет, скорее всего, выше среднего, в других городах это будет средний уровень или ниже среднего. Также уровень зарплат для должностей «главный бухгалтер» и «заместитель финансового директора», скорее всего, будут примерно одинаковы.

С учетом вышеназванных особенностей можно примерно оценить, что заработная плата главных бухгалтеров (и заместителей финансовых директоров) находится в диапазоне

от 80 до 250 тыс. руб. (данные 2016 года). Заработная плата финансовых директоров находится в диапазоне от 120 до 500 тыс. руб.

Возрастной состав обладателей диплома ДипИФР-Рус представлен в табл. 1.2 (по данным опроса за июнь 2016 года).

Таблица 1.2. Возрастной состав обладателей диплома ДипИФР-Рус

Возраст	Доля в процентах	Возраст	Доля в процентах
Меньше 25 лет	3	40–45 лет	13
25–30 лет	25	45–50 лет	5
30–35 лет	37	50 лет и старше	1
35–40 лет	16	Итого:	100

ГЛАВА 2. Как построить систему самоподготовки

2.1. Основные этапы подготовки

Прежде чем мы перейдем к непосредственному изучению международных стандартов, необходимо уделить время:

- стратегии подготовки к экзамену и, в частности, тому, как правильно работать с данной книгой (этот вопрос мы разберем в текущей главе);
- правильному порядку построения ответов на ситуационные задания (этому вопросу посвящена следующая глава).

Как обычно строит план подготовки слушатель, впервые взвешивая в руках увесистый томик учебных материалов по международным стандартам финансовой отчетности? Мысленно прикидывая, сколько времени остается до экзамена (допустим, 14 недель), слушатель примерно делит «кирпич» учебных материалов на 14 частей и определяет, с какой скоростью необходимо изучить учебные материалы, чтобы успеть к экзамену.

К сожалению, подобная стратегия в корне ошибочна, и чаще всего результатом ее становится несданный экзамен.

О каких ключевых компонентах успешной подготовки необходимо побеспокоиться, прежде чем принимать решение о предстоящей сдаче экзамена ДипИФР-Рус:

- место подготовки (место, где вы будете заниматься);
- время, выделяемое для занятий;
- стратегия подготовки (что делать на каждом из этапов).

Место занятий. Определимся сначала с местом, где вы будете заниматься. Желательно, чтобы у вас дома была отдельная комната. Обязательно обсудите с вашими родными и близкими важность для вас успешной сдачи экзамена, чтобы во время занятий вас никто не беспокоил.

Некоторые слушатели из-за невозможности заниматься дома решают учиться непосредственно на своем рабочем месте, чаще всего после работы. К сожалению, практика показывает, что у каждого из нас на работе достаточно желающих поработать за пределами официально установленного рабочего времени, а также поболтать «за жизнь», отвлекая тем самым от подготовки к экзамену. Если вы все-таки приняли решение заниматься на работе, побеспокойтесь о том, чтобы у вас был отдельный кабинет для занятий. Во время ваших занятий все телефоны (мобильные и стационарные) должны быть отключены, почтовые программы выключены, а дверь кабинета закрыта, как бы в нее ни стучали.

Еще один из вариантов организации места подготовки — это библиотеки. Прямо скажем, посетителей библиотек сейчас немного, но для вас это прекрасная возможность поработать в одиночестве.

Время, выделяемое для занятий. Сколько времени нужно, чтобы подготовиться к экзамену ДипИФР-Рус, особенно человеку, который не имеет опыта работы с международными стандартами? Этот вопрос часто задают слушатели.

По моему мнению, занятия необходимо начинать не позже чем за 3 месяца до начала экзамена. Поскольку экзамены ДипИФР-Рус проводятся дважды в год (дата экзамена обычно выпадает либо на конец первой декады, либо на начало второй экзаменационного месяца), то подготовку к декабрьскому экзамену необходимо начинать с первых чисел сентября, а подготовку к июньскому экзамену — как минимум с начала марта. Таким образом, на подготовку у вас будет 14 недель.

Если вы планируете заниматься самостоятельно, то 14-недельный срок подготовки желательно увеличить еще на две-три недели. О том, сколько времени необходимо выделять в течение недели, мы поговорим позднее, так как это зависит от этапа подготовки, а пока отвлечемся на другой животрепещущий вопрос:

можно ли подготовиться к экзамену самостоятельно или нужно проходить подготовку в учебном центре?

На этот счет я выскажу свое личное мнение (подкрепленное, правда, многолетним анализом успеваемости моих слушателей и обсуждением этой темы с теми, кто готовился к экзамену самостоятельно).

Утверждение 1

Человек, знакомый с основами бухгалтерского учета, но не знакомый с международными стандартами учета, **может** подготовиться к экзамену ДипИФР-Рус самостоятельно и успешно сдать этот экзамен.

Утверждение 2

Для того чтобы утверждение 1 было реализовано, человек должен обладать железной волей и высочайшим уровнем самодисциплины, чтобы упорно заниматься в течение 14 недель.

Как понять, готовы ли вы к самостоятельной подготовке? Прежде всего, необходимо учесть, что экзамен ДипИФР-Рус — это очень сложный профессиональный экзамен и без приложения серьезных усилий с вашей стороны его не сдать. Поэтому достаточно вспомнить, был ли у вас в прошлом опыт длительного (в течение нескольких месяцев) напряжения сил для достижения какой-либо цели, и при этом:

- вы действовали самостоятельно, без посторонней помощи;
- вы в любой момент могли плюнуть на все и прекратить прикладывать усилия, так как это была ваша личная цель, но не сделали этого.

Что может выступать в качестве примера подобной цели? Допустим, у вас есть длительный (в течение нескольких месяцев) успешный опыт:

- самостоятельной подготовки к важным спортивным соревнованиям;
- сдачи очень сложных экзаменов, где двое из трех претендентов его не сдают;

- в изучении иностранного языка (в результате которого вы научились общаться, читать или писать на этом языке);
- значительного похудения, когда вы на протяжении хотя бы полугода строго придерживались диеты и комплекса физических упражнений.

Если вы не можете вспомнить за собой подобных подвигов, то, скорее всего, вам потребуется помощь учебного центра в подготовке к экзамену ДипИФР-Рус, благо сейчас их достаточно много.

Ни в коем случае не нужно бросаться в другую крайность и упрекать себя в безволии или прокрастинации (желании отложить все на завтра). Нужно понимать, что экзамен требует от человека огромных усилий и нет ничего страшного или зазорного в том, что на этом пути вам требуется помощь.

Единственное, что мне хотелось бы добавить по поводу выбора учебного центра и режима обучения. Если вы начинаете подготовку к экзамену с нуля, нужно выбирать планомерный режим обучения, когда занятия проходят раз в неделю (на целый день) или два раза в неделю (по вечерам). Подобный режим обучения позволит вам постепенно осваивать материал и самостоятельно в течение недели отрабатывать на экзаменационных задачах те навыки, которые вы получили на занятиях. Обучение в формате «3 3 3 4» (когда занимаются блоками по 3–4 дня подряд со значительными перерывами между ними), к сожалению, не приспособлено для новичков в МСФО, так как за эти 3–4 дня выдается такой огромный объем информации, который сознание слушателя физически не способно усвоить.

Итак, вернемся к основным этапам подготовки. Их четыре. При этом неважно, готовитесь ли вы к экзамену самостоятельно или в учебном центре, — этот порядок дает возможность эффективно освоить материал экзамена:

Этап 1. Ознакомительное прочтение учебных материалов.

Этап 2. Заучивание аббревиатуры и названия стандартов.

Этап 3. Решение экзаменационных задач по темам.

Этап 4. Двухнедельная подготовка перед экзаменом.

Схематично эти этапы представлены на рис. 2.1.

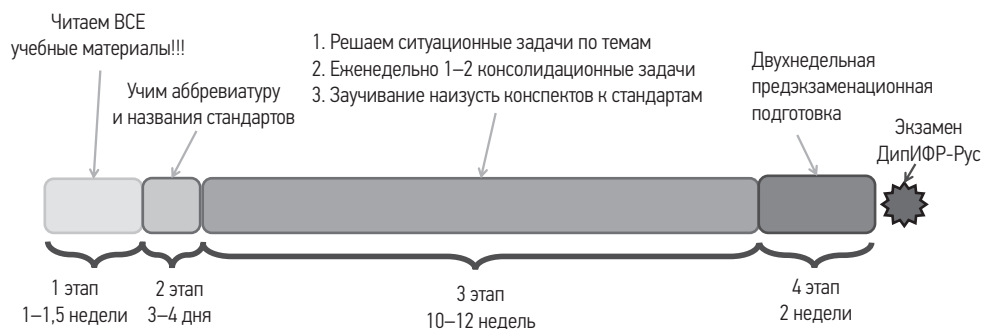


Рис. 2.1. Этапы подготовки к экзамену ДипИФР-Рус

2.2. Этап 1. Ознакомительное прочтение учебных материалов

Задача этого этапа — прочитать книгу полностью в течение недели (максимум полутора недель). Глубоко вчитываться не нужно, задача — уловить общий смысл.

Не нужно стараться решать примеры заданий в каждой главе самостоятельно. Можете смело подглядывать в ответы. Это нужно не для того, чтобы отговорить вас от самостоятельного решения, а для того, чтобы цель, которую мы ставим на этом этапе, была достигнута. Если вы начнете решать все примеры в каждой главе — есть риск застрять в освоении учебных материалов где-то на середине, и тогда цель не будет выполнена.

Цель первого этапа — дать возможность вашему сознанию охватить весь объем материала, чтобы мозг понял: да, материала много, но у него есть предел.

Какую подсознательную ошибку совершают слушатели, отводя на изучение учебных материалов весь трехмесячный период подготовки? Нашему сознанию этот срок кажется бесконечным, информация поступает нескончаемым потоком, и мозг просто отказывается переваривать такой объем.

Поэтому мы и применяем на данном этапе технику ознакомительного чтения. Читаем легко, сильно не углубляясь. Если хочется попробовать решить какой-то пример самостоятельно, не отказывайте себе в этом удовольствии. Но на постоянной основе этого делать не нужно — для этого предусмотрен отдельный этап.

Итак, в течение недели (максимум полутора недель) очень быстро прочитываем всю книгу.

2.3. Этап 2. Заучивание аббревиатуры и названия стандартов

Возможно, прочитав задание первого этапа, вы подумали, что в результате этого быстрого чтения в голове будет невообразимая каша из МСФО. И вы абсолютно правы. Цель второго и третьего этапов — структурировать кашу в логическую систему.

Задача этого этапа — выучить наизусть аббревиатуры и названия стандартов. Для чего это нужно? Чтобы ваше сознание четко понимало структуру стандартов, в которой для каждого стандарта выделено строго определенное место.

Образно говоря, в нашем сознании мы строим комодик со множеством ящичков. Каждое название стандарта — это ящичек. Каждый такой ящичек пока пустой, но усвоенная структура позволит вашему сознанию складывать информацию о каждом стандарте в строго отведенное для него место.

Возможно, у вас есть знакомые, у которых был неудачный опыт изучения МСФО и сдачи экзамена ДипИФР-Рус. Попробуйте вспомнить их впечатление о международных стандартах. Уверен, что слово «каша» будет встречаться в этих воспоминаниях чаще всего.

Дело в том, что нашему сознанию трудно самостоятельно структурировать такой огромный объем информации, поэтому ваша задача — помочь сознанию это сделать.

Теперь частый вопрос: почему необходимо учить аббревиатуры стандартов? Это позволит вам быстро давать ссылку на стандарт в своих ответах, не тратя время на написание

его названия. Сравните, что быстрее написать: «IFRS 5» или «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»? Конечно, «IFRS 5»! Возможно, мне возразят, что экзаменатор не ставит баллы за ссылки на стандарты. Это действительно так. Но если вы привели в своем ответе правильную ссылку на стандарт, то для маркера (который проверяет ваше решение) этот ответ уже выглядит совершенно по-другому, показывая, что вы знаете, о чем говорите (а не просто используете обезличенную фразу «МСФО требует...»).

Кроме того, помните нашу основную цель — помочь сознанию структурировать систему международных стандартов.

Теперь перейдем к вопросу, как учить.

Для заучивания выделите 3–4 дня. Ежедневно нам потребуются два подхода по полчаса (желательно полчаса утром и полчаса вечером). В итоге на запоминание стандартов мы затратим всего 3–4 часа.

Учить можно двумя способами:

- списком (список тестируемых стандартов приведен в приложении 1 к настоящей книге);
- используя картинку, которая структурирует стандарты по смысловым группам (рис. 2.2 к настоящей главе);
- комбинируя первый и второй способы.

Как работать со списком стандартов. Внимательно и желательно вслух прочтите список стандартов (всего в списке 35 стандартов и два документа, формально не входящие в структуру полных стандартов: Концептуальные основы международных стандартов и Международный стандарт для малых и средних предприятий). Далее разделите стандарты на четыре блока по 10 наименований (последний блок будет состоять из 7 наименований). Прочитайте вслух один блок, потом закройте список и попытайтесь воспроизвести его на бумаге. И так с каждым блоком. Конечно, сначала у вас мало что получится, но не стоит огорчаться. Поверьте, ежедневные занятия два раза по полчаса сделают свое дело и к концу третьего-четвертого дня вы будете легко воспроизводить весь список из 35 стандартов и двух дополнительных документов.

Как альтернативу заучивания стандартов списком можно предложить заучивать их логическими блоками, как показано на рис. 2.2.

Разберем представленную на рис. 2.2 логическую структуру стандартов.

Концептуальные принципы (основы) финансовой отчетности, словно солнышко, освещают весь комплекс международных стандартов, так как действительно в этом документе изложены основополагающие принципы, на основе которых принимаются и разрабатываются сами международные стандарты. При этом сами Концептуальные принципы не входят в структуру стандартов.

Международный стандарт для малых и средних предприятий также не входит в полный комплект международных стандартов, и поэтому он показан на рисунке рядом со значком луны.

В центре рисунка — стандарты, которые регулируют представление элементов финансовой отчетности. Прежде всего, активов и обязательств, представляемых в отчете о финансовом положении, и выручки, представляемой в отчете о прибыли или убытке

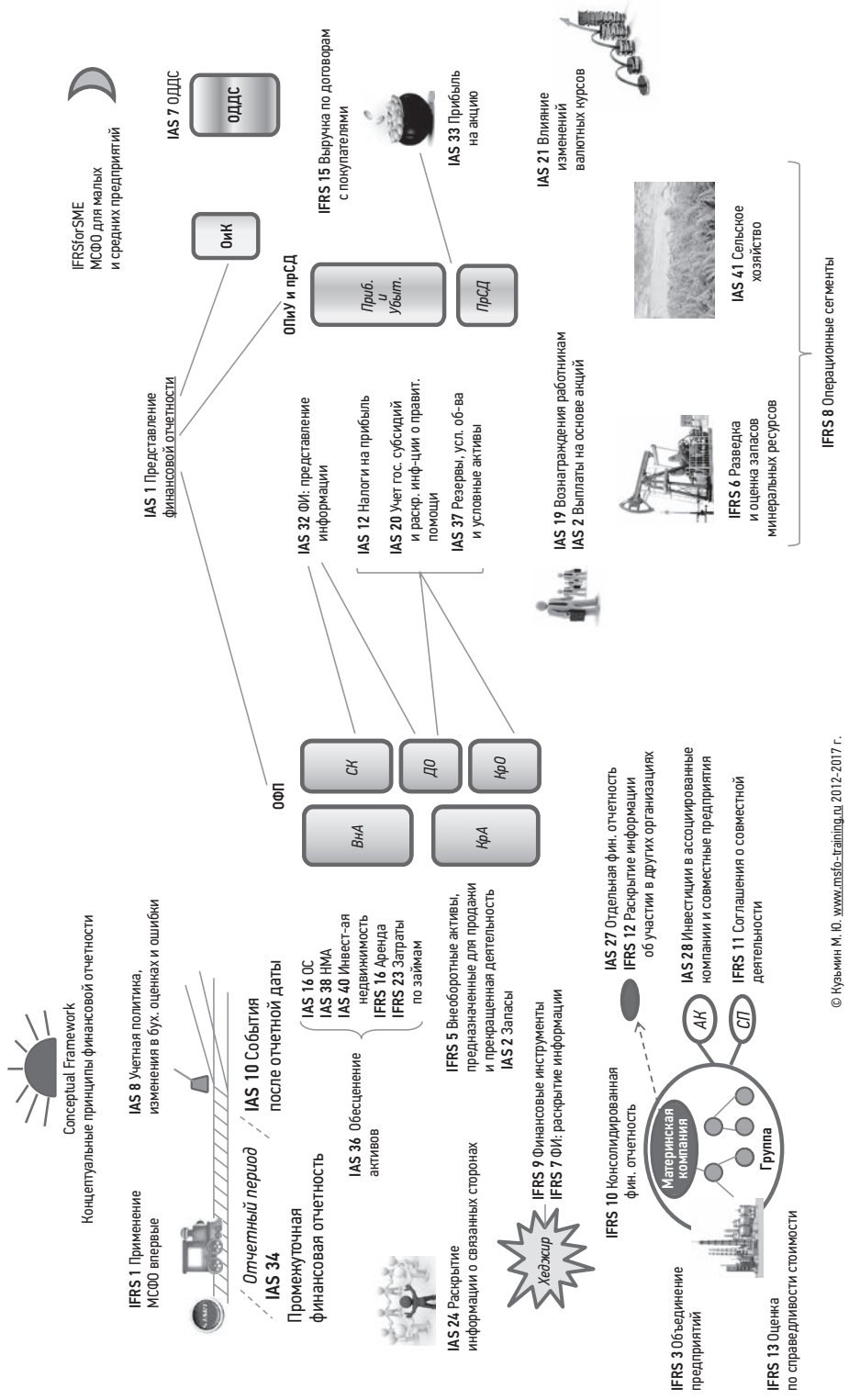


Рис. 2.2. Схематичное представление структуры международных стандартов, тестируемых на экзамене ДипИФР-Рус

© Кузьмин М. Ю., www.msfb-training.ru 2012-2017 г.

и прочем совокупном доходе. Само непосредственное представление отчетов (отчета о финансовом положении, отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, отчета об изменении капитала) регулирует МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Итак, за активы в отчете о финансовом положении отвечают следующие восемь стандартов:

- IAS 16 «Основные средства»;
- IAS 38 «Нематериальные активы»;
- IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»;
- IAS 36 «Обесценение активов» (регулирует обесценение долгосрочных активов);
- IAS 23 «Затраты по займам» (стандарт отнесен к активам, так как на экзамене ДипИФР-Рус основной вопрос по данному стандарту — какую часть процентов по кредитам необходимо капитализировать в составе активов);
- IFRS 16 «Аренда» (регулирует представление активов в форме права пользования);
- IFRS 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- IAS 2 «Запасы».

За представление обязательств в отчете о финансовом положении отвечают следующие четыре стандарта:

- IAS 12 «Налоги на прибыль»;
- IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»;
- IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;
- IAS 32 «Финансовые инструменты: представление» (этот стандарт отвечает за представление комбинированных финансовых инструментов, которые имеют как элемент капитала, так и элемент обязательства).

И отдельно за финансовые инструменты (финансовые активы и финансовые обязательства) отвечают два стандарта:

- IFRS 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»;
- IFRS 9 «Финансовые инструменты».

За представление элементов выручки и показателя прибыли на акцию в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе отвечают два стандарта:

- IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»;
- IAS 33 «Прибыль на акцию».

Чуть ниже расположен МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов», который в первую очередь влияет на отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Рядом с изображением сотрудников представлены два стандарта, которые регулируют выплаты сотрудникам:

- IAS 19 «Вознаграждения работникам»;
- IFRS 2 «Выплаты на основе акций» (формально этот стандарт не только регулирует выплаты сотрудникам, но на экзамене ДипИФР-Рус традиционно тестируется именно в этом ключе).

В левом верхнем углу представлены четыре стандарта, которые регулируют особенности представления финансовой отчетности:

- IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;
- IAS 10 «События после отчетного периода»;
- IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность»;
- IFRS 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности».

Чуть ниже находится отдельный МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

В правом нижнем углу находятся три стандарта, которые регулируют представление отраслевой отчетности:

- IAS 41 «Сельское хозяйство»;
- IFRS 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»;
- IFRS 8 «Операционные сегменты».

И последний, самый крупный блок, регулирующий представление как консолидированной, так и отдельной финансовой отчетности, состоит из семи стандартов:

- IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность»;
- IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»;
- IFRS 3 «Объединения бизнесов»;
- IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- IFRS 11 «Совместное предпринимательство»;
- IFRS 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»;
- IFRS 13 «Оценка по справедливой стоимости» (здесь необходимо отметить, что стандарт относится ко всем стандартам, где применяется справедливая стоимость, однако на экзамене ДипИФР-Рус мы применяем его чаще всего в консолидационной задаче, делая оценку справедливой стоимости активов и обязательств вновь приобретенной дочерней компании).

И последний стандарт, который представлен на данном рисунке, но, к сожалению, не входит в список тестируемых на экзамене стандартов, — это МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Трудно понять логику экзаменатора, исключившего с 2011 года этот очень важный для понимания отчетности стандарт из программы экзамена ДипИФР. Но факт остается фактом — на экзамене отчет о движении денежных средств не тестируется. Он приведен на этом рисунке, чтобы вы не забывали о его существовании.

Таким образом, как и в случае работы со списком стандартов, мы заучиваем аббревиатуру и названия стандартов, используя подход структурирования стандартов, представленный на рис. 2.2.

Напомню, что на это мы отводим 3–4 дня (дважды в день по полчаса).

Для облегчения бумажной работы мы подготовили для вас возможность выучить аббревиатуру стандартов, используя тестовую систему. Ниже по ссылке вы сможете выбрать три различных варианта заучивания стандартов:

- полный список;
- случайный выбор;
- случайный выбор по блокам стандартов.

Ссылка: <https://msfo-training.ru/abbreviation>

2.4. Этап 3. Решение экзаменационных задач по темам

Это самый длительный этап, составляющий 10–12 недель (меньше для тех, кто занимается в учебных центрах, и больше для тех, кто готовится самостоятельно).

Режим самостоятельных занятий: два-три раза в неделю для тех, кто занимается в учебных центрах, и три (максимум четыре) раза в неделю для тех, кто готовится к экзамену самостоятельно. Иными словами, трехразовый режим самостоятельных занятий выглядит так: два занятия вечером в будни по 2–3 часа, одно занятие в выходные продолжительностью 3–4,5 часа. Часто на форумах, посвященных ДипИФР-Рус, можно прочесть, что заниматься нужно ежедневно. Скажу честно, я не сторонник данной концепции. Ведь у всех нас есть семья, которой тоже нужно уделять внимание. В течение недели у вас должны быть предусмотрены свободные вечера для решения семейных вопросов, а также один выходной день. Если вы это заранее не предусмотрите, то накладки вашего учебного расписания и семейных задач будут вызывать постоянное раздражение и чувство неудовольствия тем, что вы не можете сделать то, что запланировали.

Хочу предостеречь вас от желания успеть сделать много и сразу. Подготовка к экзамену ДипИФР-Рус требует очень много сил, энергии и времени, поэтому не нужно ее пытаться совместить с какими-либо другими целями: изучением иностранных языков, курсов вождения или сдачи других квалификационных экзаменов. Как показывает практика, распыление сил на множество задач не приводит к их успешному достижению и в первую очередь не приводит к успешной сдаче экзамена ДипИФР-Рус.

Поэтому если вы хотите успешно сдать экзамен ДипИФР-Рус, сосредоточьтесь именно на этой цели. Она уже сама по себе достаточно амбициозна, и, достигнув ее, вы сделаете значительный шаг как в своем профессиональном, так и в личностном развитии.

Какие цели мы ставим перед собой на этапе решения экзаменационных задач по темам. Этих целей три:

- 1) решение ситуационных задач;
- 2) решение консолидационных задач;
- 3) заучивание наизусть конспектов к экзамену.

Иначе говоря, в течение каждой недели у вас должно быть выделено время для каждой из трех задач: как для решения ситуационных и консолидационных задач, так и для заучивания наизусть конспектов к экзамену.

Решение ситуационных задач. На самой технологии решения ситуационных задач мы подробнее остановимся в следующей главе, сейчас же рассмотрим особенности работы с данной книгой.

Вы начинаете прорабатывать каждую главу последовательно. На этом этапе необходимо еще раз прочитать каждую главу, посвященную конкретному стандарту (или группе стандартов), прорешать примеры, приведенные к каждой главе. Но на этом ваша работа с данным стандартом не закончилась. Теперь необходимо взять экзаменационные сессии прошлых лет и последовательно прорешать несколько экзаменационных заданий по данному стандарту. Выбрать соответствующие экзаменационные задания вам поможет статистика тестирования экзаменационных тем для каждой сессии (статистику тестирования вы сможете скачать по ссылке, приведенной в приложении 2).

При решении, пожалуйста, пользуйтесь также комментариями к ответам экзаменатора, так как требования некоторых стандартов изменились с момента их тестирования на экзамене (комментарии к ответам экзаменатора вы сможете скачать по ссылке, приведенной в приложении 2).

Особое внимание необходимо уделить базовым стандартам, которые рассматриваются в части 2 настоящей книги.

Решение консолидационных задач. Знаете, какую ошибку совершают большинство слушателей, которые готовятся самостоятельно (это относится и к некоторым учебным центрам)? Они начинают изучать и тренировать консолидацию в конце периода своей подготовки, так как традиционно консолидационные стандарты рассматриваются в конце большинства учебных материалов.

Эта ошибка многим стоит не сданного с первого раза экзамена.

Консолидационные задачи необходимо тренировать с первой недели подготовки. Именно поэтому в нашей книге третья часть, посвященная консолидации, идет сразу после базовых стандартов.

Но еще раз повторю: прорабатывать эту часть необходимо одновременно с задачами по базовым стандартам. Каждое самостоятельное занятие, которое приходится на выходной день, посвящайте решению одной-двух консолидационных задач.

Заучивание наизусть конспектов к экзамену. Для облегчения запоминания требований международных стандартов, которые вам понадобятся на экзамене, рекомендую использовать краткий конспект стандарта (см. приложение 2).

Сами конспекты не заменяют учебных материалов. Они не помогают понять механизмы учета, однако позволяют единым взглядом охватить требования стандартов и предназначены для активизации вашей памяти. Используйте их для запоминания требований стандартов.

В общем случае (за исключением специальных стандартов) конспекты построены исходя из следующей логики описания элемента финансовой отчетности:

- 1) определение элемента;
- 2) условия его признания;

- 3) первоначальная оценка и порядок учета при признании;
- 4) последующая оценка и порядок учета.

При заучивании также старайтесь придерживаться этого порядка.

Как учить. Учите вслух. Проговаривайте положения конспекта и старайтесь вслух повторить по памяти. Для чего это необходимо? Дело в том, что в ситуационных задачах необходимы пояснения, основанные на требованиях стандарта. То есть вы должны уметь написать приводимые в конспекте положения.

Устная речь человека напрямую связана с навыком письма. Все, что вы сможете сказать, вы сможете и записать. Однако не все, о чем человек думает, может быть изложено им на бумаге.

Поэтому учите и повторяйте конспекты вслух!

Я очень надеюсь, что конспекты к экзамену ДипИФР-Рус окажут вам неоценимую помощь в подготовке к экзамену.

2.5. Этап 4. Двухнедельная подготовка перед экзаменом

Подробно стратегия двухнедельной подготовки приведена в главе 20. Что нужно знать на этом этапе? Если говорить просто, то в течение предэкзаменационной двухнедельной подготовки вам необходимо прорешать как минимум одну экзаменационную сессию прошлых лет в день. Именно от этой двухнедельной подготовки зависит то, насколько вы успешно сдадите экзамен.

Сколько для этого потребуется времени? Обычно на само решение и последующую проверку сначала уходит 5–6 часов времени. Из этого следует очень важный вывод. Предэкзаменационную подготовку невозможно совмещать со своим обычным рабочим графиком, поэтому, чтобы качественно ее провести, необходимо взять **ОТПУСК**.

Отнеситесь к организации своей двухнедельной подготовки крайне серьезно. По важности этот этап сопоставим со всем предыдущим этапом решения экзаменационных задач.

На какое время нужно уйти в отпуск? Отметьте на календаре две недели до начала экзамена, прибавьте к этому еще пару страховочных дней — в результате вы получите дату, с которой необходимо уйти в отпуск и начать свою предэкзаменационную подготовку (для экзамена 6 декабря 2019 года дата начала предэкзаменационной подготовки — 21 ноября 2019 года).

Не старайтесь оптимизировать, то есть уменьшить, этот срок. Каждый день этого периода очень важен. Условно весь двухнедельный период подготовки можно разбить на два этапа:

- первую неделю мы тренируем навык формирования ответов на экзаменационные задания и навык переключения со стандарта на стандарт, переходя от задания к заданию (при этом не сильно беспокоясь о скорости решения);
- вторую неделю мы тренируем скорость написания наших ответов.

Важно понимать, что эти два этапа сложно совместить. Невозможно одновременно тренировать навык формирования ответов (это требует вдумчивого подхода к анализу условия задания и написания ответа) и работать на скорость. Именно такую ошибку

совершают слушатели, которые думают, что им хватит пяти или десяти дней для предэкзаменационной подготовки. К сожалению, этого недостаточно.

Поэтому на начальном этапе, на котором мы сейчас находимся, задача номер один — это получить отпуск перед экзаменом (2 недели 2 дня). И надо не просто написать заявление и отнести его руководству. Задача — **ПОЛУЧИТЬ ОТПУСК!**

Не нужно впадать в другую крайность и брать, допустим, трехнедельный отпуск для подготовки перед экзаменом. К сожалению, подобный опыт также отрицательный. За 3 недели слушатель настолько устает от изучения МСФО, что ему начинает казаться, что он и так все знает. В результате на последней неделе перед экзаменом, когда необходимо усиленно тренировать скорость написания ответов, слушатель, который взял трехнедельный отпуск, уже ослабляет напор из-за элементарной усталости. Как следствие, на экзамен такой слушатель выходит внутренне опустошенным, ему уже не страшно, азарт и адреналин отсутствуют. У него одна только мысль — поскорее бы это все закончилось. Естественно, результат такого подхода — отрицательный.

Поэтому задача — взять отпуск на 2 недели и 2 дня.

Важное примечание для слушателей — руководителей отделов, главных бухгалтеров и финансовых директоров. В обязательном порядке подготовьте ваших заместителей к тому, что в течение 2 недель им придется полностью решать оперативные задачи самостоятельно, без вашего участия. Иначе у вас получится не предэкзаменационная подготовка, а руководство службой из дома. Также проработайте этот вопрос с непосредственным руководителем, чтобы он мог все оперативно решать с вашим заместителем, не прибегая к вашему посредничеству.

ГЛАВА 3. Как решать ситуационные задания экзамена ДипИФР-Рус

3.1. Как решать ситуационные задания экзамена ДипИФР-Рус

Еще один важный вопрос, который мы рассмотрим до того, как начнем изучение самих стандартов, — как формировать ответы на ситуационные задания экзамена ДипИФР-Рус. Мы это делаем для того, чтобы во время изучения стандартов вы могли мысленно представлять, как нужно формировать ответ на тот или иной вопрос.

Для того чтобы начать тренировку решения ситуационных задач, нам понадобится:

- тетрадь в линейку формата А4;
- понимание того, как правильно структурировать свой ответ в экзаменационном буклете;
- понимание того, как правильно построить свой ответ;
- знакомство с одним из главных технических секретов успешной сдачи экзамена.

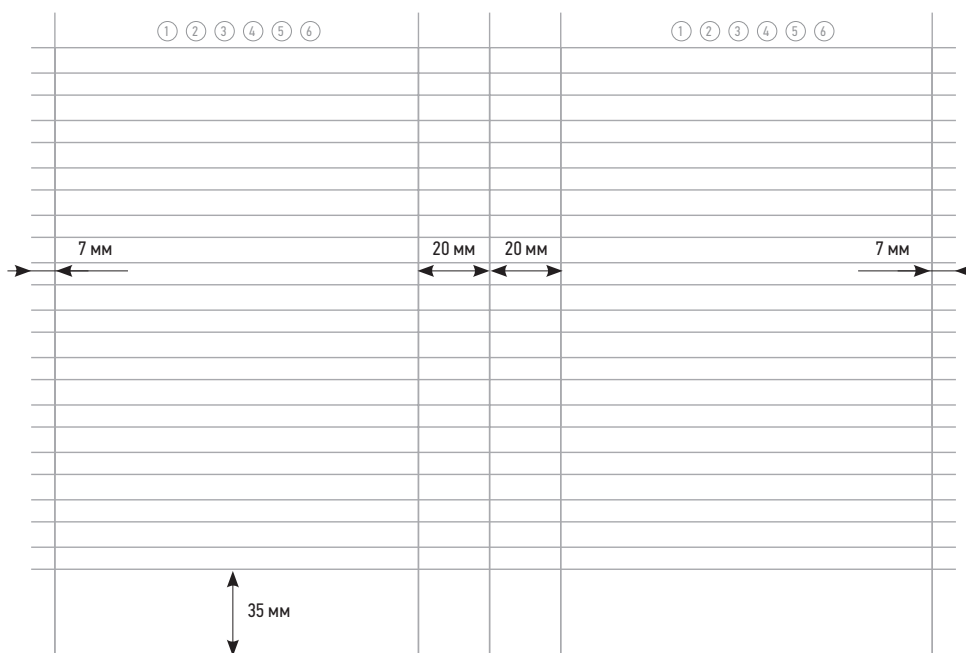
Начнем с простого — с тетради.

Тетрадь в линейку формата А4. На экзамене все ответы претендент записывает в специальной тетради, так называемом буклете для ответов. Очень важно, чтобы тетради, в которых вы будете тренироваться к экзамену, максимально повторяли структуру экзаменационного буклета для ответов. Вы должны привыкнуть размещать свой ответ именно в том пространстве, которое определено для ответов (не залезая на поля). На рис. 3.1 представлено схематичное изображение буклета для ответов.

Сам буклет для ответов представляет собой тетрадь в линейку формата А4 (обратите внимание — в линейку, а не в клетку). Каждая страница имеет два поля: внешнее поле шириной 7 мм и внутреннее — шириной 20 мм. Сверху расположены кружки с проставленными в них номерами заданий. При выполнении каждого номера задания вам необходимо отметить (обвести) соответствующий кружок с номером. Поля сверху и снизу имеют ширину 35 мм. И для ответа у вас остается 31 строка на каждой странице.

Тренируя решения экзаменационных заданий, обязательно расчертите вашу тетрадь в соответствии с приведенными размерами.

Теперь обсудим другой важный момент — расположение вашего ответа в экзаменационном буклете.



* Формат каждой страницы А4

Рис. 3.1. Схематичное представление разворота буклета для ответов (формат каждой страницы А4)

Как правильно структурировать свой ответ в экзаменационном буклете. Я настоятельно рекомендую придерживаться блочной структуры ответа. Схематичное изображение подобной структуры приведено на рис. 3.2. Что подразумевается под блочной структурой? Имеется в виду, что вы должны писать свой ответ четко выраженными блоками: пояснения и расчеты к ним. Заканчиваем решение задачи выпиской из отчетности: из отчета о прибыли и прочем совокупном доходе (для краткости можно использовать название «отчет о совокупном доходе») и отчета о финансовом положении.

Между блоками делаем отступ в две строчки. Каждый смысловой блок пояснений должен содержать не более 5–6 строк сплошного текста. Таким образом, каждый блок пояснений и расчетов будет четко отделен друг от друга и маркеру будет удобно оценивать такой ответ.

Если есть возможность, активно используйте элементы перечислений (четко выделенные жирные кружочки). Это делает текст более читабельным для маркера, а значит, он не пропустит ни одной вашей правильной мысли или расчета. Например, можно записать в ответе, что резерв признается, так как выполняются его условия признания, вот так:

Необходимо признать резерв, так как выполняются критерии его признания: юридическая обязанность в результате прошлого обязывающего события (поставка товаров), вероятен отток экономических выгод (80%), сумму можно надежно оценить.

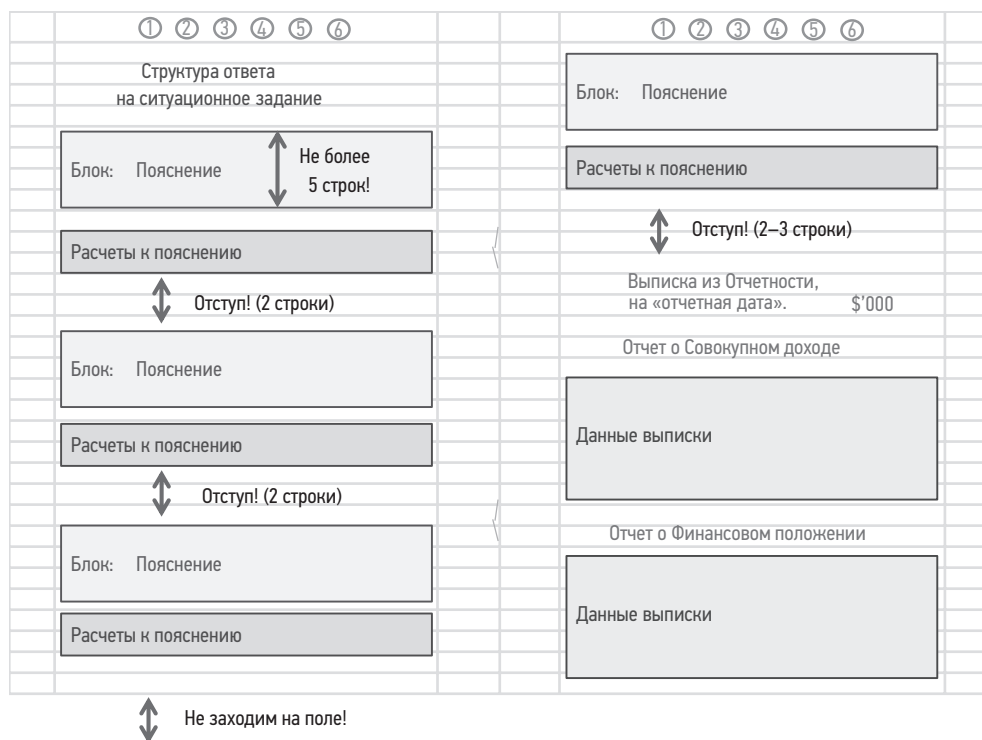


Рис. 3.2. Структура ответа на экзаменационное задание

А можно написать в своем ответе эту фразу следующим образом:

Необходимо признать резерв, так как выполняются критерии его признания:

- *юридическая обязанность в результате прошлого обязывающего события (поставка товаров);*
- *вероятен отток экономических выгод (80%);*
- *сумму можно надежно оценить.*

Как вы думаете, какой вариант представления информации маркеру проще проверить и оценить?

Какую ошибку часто совершают претенденты, не задумываясь о правильном оформлении собственного ответа? Они пишут ответ сплошным текстом, не делая разрывов между расчетами и пояснениями. Такой ответ маркеру проверять очень сложно. Естественно, часть баллов при этом просто теряется, потому что маркер в сплошном тексте не заметил правильного расчета или утверждения.

Теперь несколько слов о расчетах.

Все расчеты должны быть четко выделены. Все балансовые значения на отчетную дату и все значения элементов отчета о совокупном доходе должны быть рассчитаны непосредственно в тексте вашего ответа (а не в выписке из отчетности). Почему? Дело в том,

что на реальном экзамене вы, скорее всего, даже не доберетесь до написания выписки, тем не менее если балансовые показатели и показатели отчета о совокупном доходе будут вами приведены в тексте ответа, вы получите все необходимые баллы.

Как правильно построить ответ на экзаменационный вопрос. В целом стратегию правильного написания ответа на экзаменационную задачу можно свести к следующим шагам.

- Шаг 1. Чтение задания к экзаменационной задаче.
- Шаг 2. Чтение сценария задачи:
 - идентификация стандартов, которые регулируют данную ситуацию;
 - оценка проблематики задачи, то есть того, с чего нам следует начать ответ.
- Шаг 3. Написание самого ответа, используя шаблон.

Разберем эту последовательность.

Шаг 1. Чтение задания к экзаменационной задаче. Чтение любого экзаменационного вопроса мы начинаем непосредственного с того, что нужно сделать: с задания, которое приводится в конце каждой задачи и начинается со слова «Задание».

Исключая небольшие вариации, большинство заданий сводится к вопросу правильного представления в отчетности той или иной экономической ситуации. Начинать чтение вопроса именно со слова «Задание» необходимо для того, чтобы не упустить эти возможные вариации, ведь от правильного исполнения задания зависит в итоге балл, который вы за него получите.

В качестве вариантов задания может быть:

- представление в отчетности экономической ситуации на две отчетные даты;
- представление в отчетности только одного из элементов финансовой отчетности (рассчитать балансовую стоимость основного средства);
- объяснить правильность или ошибочность учетной трактовки, представленной в сценарии задачи.

Поэтому внимательно читаем то, что нужно сделать в экзаменационной задаче.

Шаг 2. Чтение сценария задачи. На этом шаге мы должны внимательно прочитать сценарий экзаменационной задачи и понять:

- какие стандарты регулируют данную ситуацию;
- в чем заключается проблематика задачи.

Для чего это нужно? На самом деле 90 процентов ответов на экзаменационные задания (это все задания по стандартам, которые регулируют представление элементов финансовой отчетности) строятся по одному шаблону из четырех последовательных шагов. Эти шаги нужно обязательно запомнить:

1. Определение элемента.
2. Условия его признания.
3. Первоначальная оценка и порядок учета при признании.
4. Последующая оценка и порядок учета.

Если вы имеете хотя бы небольшой опыт решения экзаменационных задач, то можете возразить: не во всех экзаменационных заданиях требуется писать определения или условия признания элемента финансовой отчетности. И будете абсолютно правы.

Дело в том, что 90 процентов экзаменационных вопросов посвящены представлению в отчетности какого-либо элемента отчетности (актива, обязательства или элемента капитала), то есть все ответы будут заканчиваться шагом 4 — последующей оценкой (то есть оценкой на отчетную дату) этого элемента финансовой отчетности.

А вот начало ответа будет зависеть от сценария задачи. Читая сценарий задачи, мы должны понять, в чем заключается проблематика. Что нужно сделать: правильно определить элемент финансовой отчетности или то, следует ли признавать данный элемент в отчетности, либо вообще речь идет только о первоначальном признании?

Допустим, в большинстве экзаменационных заданий, посвященных оценочным обязательствам (резервам) (МСФО (IAS) 37), проблематика задания — признавать ли его в отчетности. Поэтому шаблон для решения этого класса задач будет выглядеть так (начиная с шага 2):

2. Условия признания оценочного обязательства.
3. Первоначальная оценка оценочного обязательства и порядок его учета при признании.
4. Последующая оценка оценочного обязательства и порядок представления его в отчетности.

Часто в заданиях, посвященных основным средствам, вообще не требуется классифицировать эти активы как основные средства и решать, нужно ли признавать их в учете (это подразумевается по умолчанию). Задание заключается в определении первоначальной стоимости основного средства, состоящего из нескольких элементов (затраты на приобретение, затраты на доставку и монтаж и пр.). Тогда шаблон для ответа на это задание будет состоять из трех шагов (начиная с шага 3):

3. Первоначальная оценка основного средства и порядок его учета при признании.
4. Последующая оценка основного средства и порядок представления его в отчетности.

Разберем этот подход на примере задания, посвященного МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Поскольку мы еще не разбирали этот стандарт, приведем основные положения, чтобы использовать их при решении задачи.

1. Определение оценочного обязательства.

Оценочное обязательство (provision) — это обязательство, не определенное по величине либо с неопределенным сроком исполнения.

2. Условия признания оценочного обязательства.

Критерии признания в отчетности:

- компания имеет обязанность (юридическую или конклюдентную) в результате прошлого (обязывающего) события;
- вероятен отток ресурсов, заключающих экономические выгоды, для исполнения обязанности;
- сумма обязательства может быть достоверно оценена.

3. Первоначальная и последующая оценка (то есть в случае оценочного обязательства подход к первоначальной и последующей оценке одинаковый).

Оценочное обязательство оценивается по величине наилучшей расчетной оценки для его урегулирования на конец отчетного периода. Если имеется:

- отдельное обязательство, то его оценивают по наиболее вероятному варианту;
- большое число гипотез, то оценка производится по методу математического ожидания (взвешиванием гипотез по вероятности).

4. Порядок учета (представления в финансовой отчетности).

Оценочное обязательство создается (дебет) за счет расходов периода (непосредственно относится на прибыли и убытки) либо при определенных условиях капитализируется, если этого требуют стандарты (например, МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).

В отчете о финансовом положении оценочное обязательство представляется в зависимости от сроков урегулирования в разделе «Краткосрочные обязательства» либо «Долгосрочные обязательства».

Разобрав теоретические положения, перейдем к примеру построения ответа на экзаменационное задание.

ПРИМЕР 3.1. ПОСТРОЕНИЕ ОТВЕТА НА СИТУАЦИОННОЕ ЗАДАНИЕ

В течение года, закончившегося 30 сентября 2014 года, «Каппа» поставляла разным заказчикам товары, которые, как выяснилось позже, имели дефекты. Дефектные товары не поставлялись в более ранние периоды, и «Каппа» прекратила их реализацию до 30 сентября 2014 года. Заказчики совместно возбудили судебное разбирательство против «Каппы», требуя возмещения ущерба на сумму 18 млн долл.

Юристы «Каппы» оценили возможные убытки по данному делу:

- вероятность успешной защиты дела — 20%;
- вероятность того, что сумма возмещения ущерба составит 8 млн долл., — 30%;
- вероятность того, что возмещение ущерба составит 12 млн долл., — 35%; вероятность того, что возмещение ущерба обойдется в 18 млн долл., — 15%.

Руководство компании включило в предварительную финансовую отчетность оценочное обязательство на сумму 9,3 млн долл. ($(20\% \times 0) + (30\% \times 8 \text{ млн долл.}) + (35\% \times 12 \text{ млн долл.}) + (15\% \times 18 \text{ млн долл.})$). Эта сумма была дебетована на производственные затраты и кредитована на счет кредиторской задолженности по основной деятельности.

Задание:

рассчитайте сумму оценочного обязательства, которую «Каппа» должна отразить в своем консолидированном отчете о финансовом положении на 30 сентября 2014 года. Ваш ответ должен включать необходимые пояснения.

(5 баллов)

Внимательно прочитаем текст задачи. Помните, с чего надо начать чтение?

Правильно, со слова «Задание».

Мы видим, что никаких особенностей в задании нет, необходимо представить, как будет выглядеть в отчетности данная ситуация на отчетную дату — 30 сентября 2014 года.

Затем читаем условия задания для идентификации стандарта и проблематики задачи.

Итак, ситуацию в данном случае регулирует МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Посмотрим на проблематику задания.

Как вы думаете, есть ли в данном задании проблема с определением резерва? (Не спешите читать дальше, попробуйте ответить сами.)

Чтобы ответить на этот вопрос, посмотрим на сценарий задачи. Есть ли сомнения, что это оценочное обязательство (резерв)? Или, допустим, у нас есть выбор между оценочным и твердым обязательством?

Ничего этого нет. Получается, что определение оценочного обязательства (резерва) не составляет сложности в данной задаче.

А как насчет условия признания?

Почти половина текста задания посвящена оценке вероятности оттока экономических выгод (уплаты возмещения покупателям). Это прямое указание на то, что именно условия признания являются проблемой в задаче.

Поэтому свой ответ мы построим исходя из четырехшагового шаблона:

- 1) условия признания оценочного обязательства;
- 2) первоначальная оценка оценочного обязательства;
- 3) порядок учета оценочного обязательства (представления в отчетности);
- 4) последующая оценка оценочного обязательства.

При написании ответа помните:

- про блочную структуру ответа (в каждом текстовом блоке не более 5–6 строк сплошного текста);
- отступы между блоками;
- элементы перечислений (с жирным кружочком), если есть возможность;
- отдельное представление расчетов;
- все балансовые значения (и все элементы отчета о совокупном доходе): 1) приведите все расчеты в тексте ответа, 2) укажите, к каким разделам отчетности относятся эти балансовые значения.

Перейдем к написанию ответа.

ОТВЕТ К ПРИМЕРУ 3.1

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 37.	0,5
Необходимо признать оценочное обязательство, так как выполняются критерии признания:	0,5
• юридическая обязанность в результате прошлого обязывающего события (поставка товаров);	0,5

• вероятен отток экономических выгод (80%);	0,5
• сумму можно надежно оценить.	
Оценка оценочного обязательства — наилучшая расчетная оценка для его исполнения.	1
Поскольку имеется большое число гипотез, необходимо применить метод математического ожидания:	0,5
Оценочное обязательство на 30.09.14 = $8000 \times 0,3/0,8 + 12\,000 \times 0,35/0,8 + 18\,000 \times 0,15/0,8 = 11\,625$ тыс. долл.	1
Оценочное обязательство создается (дебет) за счет расходов периода (прибыли и убытки).	0,5
В отчете о финансовом положении отражается как краткосрочное обязательство.	0,5
Выписка из отчетности на 30.09.14 (тыс. долл.)	
Отчет о совокупном доходе	
Прибыли и убытки	
Расход на создание оценочного обязательства	(11 625)
Отчет о финансовом положении	
Краткосрочные обязательства	
Оценочное обязательство	11 625

Еще раз внимательно проанализируйте ответ: найдите каждый шаг четырехшагового шаблона, пройдитесь еще раз по порядку оформления ответа в тетради (блоки, отступы, расчеты и т. д.).

3.2. Главный технический секрет успешной сдачи экзамена

Теперь я познакомлю вас с главным техническим секретом успешной сдачи экзамена. Безусловно, чтобы сдать экзамен ДипИФР-Рус, нужно хорошо знать требования стандартов, уметь правильно делать расчеты и решать консолидационные задачи. Но часто бывает, что, даже обладая всеми этими качествами, претенденты не сдают экзамен.

Почему? Чего им не хватает? Какую ошибку они совершают?

Если претендент хорошо ориентируется в стандартах, отлично решает задачи (включая консолидационную), но не сдает экзамен, причина почти всегда в том, что за время своей подготовки он не отработал **навык бросания**.

Я не зря выделил его жирным шрифтом. Навык бросания — самый важный технический прием, который вы должны отработать во время подготовки к экзамену. В чем он заключается?

Навык бросания — это способность слушателя закончить выполнение задания в строго отведенное для ответа время (неважно, выполнено ли задание полностью).

Допустим, перед вами экзаменационная задача на 7 баллов. Сколько времени ее нужно решать? Ответ прост — 13 минут ($7 \text{ баллов} \times 180 \text{ минут} / 100 \text{ баллов}$).

Выходит, что на зарабатывание каждого балла на экзамене отводится 1,8 минуты.

Навык бросания заключается в том, что задачу на 7 баллов вы решаете ровно 13 минут, и ни минутой больше! Как только истекли эти 13 минут, вы должны перейти к следующему заданию. Неважно, успели вы закончить задание или нет.

Почему это работает? Причины две.

Ответ маркируется (оценивается) с начала. Вернемся к ответу в примере 3.1 и посмотрим внимательно на расстановку баллов — они присваиваются с начала ответа.

Поэтому даже если вы не добрались до расчета оценочного обязательства, но правильно сформулировали критерии и требования к его оценке, то заработали 3 балла из 5 возможных, а это 60% выполненного задания.

Поэтому не нужно бояться, что ответ не будет выполнен до конца. Если вы правильно определили проблематику задачи и верно начали ответ, то получите все возможные баллы за свой ответ.

Принцип Парето: 20 процентов усилий дают 80 процентов результата. Возможно, вы знакомы или слышали о принципе Парето. Вильфредо Парето (1848–1923) — итальянский инженер, экономист и социолог, который в одной из своих работ описал статистическую закономерность распределения доходов итальянских семей: 80% совокупных доходов принадлежит 20% домохозяйств.

Сам принцип сформулировал в 1941 году и предложил так назвать Джозеф Мозес Джуран (1904–2008) — один из основоположников концепции TQM (всеобщего управления качеством).

Принцип Парето — эмпирический закон (получен путем практических наблюдений), и в общем виде формулируется так:

«20 процентов усилий дают 80 процентов результата, остальные 80 процентов усилий — лишь 20 процентов».

Этот принцип четко работает на экзамене ДипИФР-Рус. За первые минуты решения задания зарабатывается максимальное число баллов. Увеличение времени на выполнение задания не приводит к росту полученных баллов.

Именно непонимание (или игнорирование) этого принципа, неумение бросить выполнение задания, как только истекло отведенное на него время, и приводит чаще всего к неудачному результату на экзамене. Допустим, у нас есть два претендента, которые решают экзаменационное задание ДипИФР-Рус.

Оба обладают одинаковыми навыками решения экзаменационных задач и одинаковой скоростью написания ответов.

Каждый из них в спокойной обстановке может выполнить любое задание экзамена ДипИФР-Рус на 80%, если его не будут ограничивать по времени (это достаточно высокий показатель).

С учетом стресса и ограничения по времени на экзамене этот результат падает до 68% и распределяется следующим образом (на примере 25-балльного задания):

- первые 23 минуты претендент зарабатывает 10 баллов из 25 возможных;
- следующие 22 минуты претендент зарабатывает еще 5 баллов из 25 возможных;
- при продолжении решения задания в течение еще 22 минут претендент зарабатывает дополнительно 2 балла из 25 возможных;
- дальнейшее увеличение времени не приносит дополнительных баллов.

Первый претендент использует навык бросания, а второй пытается максимизировать свой результат по каждой задаче. Результаты приведены в таблице (условно примем, что первые 15 минут из 195 минут экзамена оба претендента потратили на ознакомление с заданием).

Таблица 3.1. Результаты экзамена двух претендентов

Первый претендент использует навык бросания	Второй претендент максимизирует результат
Время выполнения: 15 минут (с 0 часов 00 минут до 0 часов 15 минут)	
Оба претендента знакомятся с заданием	
Время выполнения: 45 минут (с 0 часов 15 минут до 1 часа 00 минут)	
Решает консолидационную задачу № 1 (25 баллов): Заработано = 10 + 5 = 15 баллов	Решает консолидационную задачу № 1 (25 баллов): Заработано = 10 + 5 = 15 баллов
Время выполнения: 45 минут (с 1 часа 00 минут до 1 часа 45 минут)	
Решает задание № 2 (25 баллов). Заработано = 10 + 5 = 15 баллов	Продолжает решать консолидационную задачу (еще 22 минуты): Заработано = 2 балла Начинает решение задания № 2 (в течение 23 минут): Заработано = 10 баллов
Время выполнения: 45 минут (с 1 часа 45 минут до 2 часов 30 минут)	
Решает задание № 3 (25 баллов). Заработано = 10 + 5 = 15 баллов	Продолжает решение задание № 2. Заработано = 5 + 2 = 7 баллов
Время выполнения: 45 минут (с 2 часов 30 минут до 3 часов 15 минут)	
Решает задание № 4 (25 баллов). Заработано = 10 + 5 = 15 баллов	Решает задание № 3. Заработано = 10 + 5 = 15 баллов
Итоги экзамена за 3 часа 15 минут выполнения	
Задание № 1 = 15 балла; Задание № 2 = 15 баллов; Задание № 3 = 15 баллов; Задание № 4 = 15 баллов; Итого результат = 60 баллов	Задание № 1 = 17 баллов; Задание № 2 = 17 баллов; Задание № 3 = 15 баллов; Задание № 4 = 0 баллов; Итого результат = 49 баллов
Экзамен СДАН	Экзамен НЕ СДАН

Как видно, при одинаковых изначальных условиях, но с разной техникой сдачи экзамена претенденты получили разные результаты.

Какую ошибку чаще всего совершают претенденты на экзамене? Верно — не могут бросить выполнение задачи. Особенно главные бухгалтеры, у которых в процессе решения «не сходится баланс» консолидационного отчета о финансовом положении. Вместо того чтобы перейти к выполнению следующего задания, они тратят драгоценное время на бесполезный поиск ошибки.

Навык бросания также помогает справиться с так называемыми торпедными задачами. Практически в каждой сессии экзаменатор дает нестандартное задание, которое до этого не встречалось и условие которого намеренно запутано.

Торпедными задачи называются потому, что «топят» немало претендентов каждую сессию. Допустим, это задача на 8 баллов, которая требует серьезных усилий по комбинации требований стандартов или их не совсем стандартному применению. И претенденты втягиваются в решение, тратя на него и 20, и 30, а то и 40 минут, получая минимальное количество баллов или вообще ничего.

Навык бросания позволяет жестко ограничивать время решения подобных задач (в данном случае на эту 8-балльную задачу требуется 14 минут). Допустим, претендент решает все задания, кроме этого, на 60%, а в этом конкретном задании он получит только 2 балла из 8 возможных.

Используя навык бросания, получим результат:

- торпедная задача = 2 балла;
- остальные задания = $100 \text{ баллов} \times 60\% \times (180 - 14) \text{ минут} / 180 \text{ минут} = 55 \text{ баллов}$.

Итого — 57 баллов. Экзамен СДАН.

Если претендент не применяет навык бросания и тратит на торпедную задачу 40 минут, то результат будет таким:

- торпедная задача = 2 балла;
- остальные задания = $100 \text{ баллов} \times 60\% \times (180 - 40) \text{ минут} / 180 \text{ минут} = 47 \text{ баллов}$.

Итого 49 баллов. Экзамен НЕ СДАН.

Я надеюсь, что вы крайне серьезно относитесь к этому главному техническому секрету экзамена ДипИФР-Рус и безусловно будете применять навык бросания при решении экзаменационного задания.

Примечание для консолидационной задачи. Навык бросания при решении консолидационной задачи проводится в два этапа — подробнее об этом можно прочесть в главе 13.

Тренировать навык бросания рекомендую на последней неделе перед экзаменом (вторая неделя двухнедельной предэкзаменационной подготовки) — подробнее об этом в главе 20.

ЧАСТЬ 2

Базовые стандарты

ГЛАВА 4. Фундаментальные принципы МСФО

4.1. Концептуальные основы МСФО

4.1.1. Введение в концептуальные основы

Представьте себе большое дерево. У него огромная зеленая крона; если подойти близко и посмотреть наверх, кажется, будто стоишь под гигантским зеленым шатром. Если мы посмотрим на дерево внимательно, заметим, что в каждой веточке повторяется вся структура дерева.

Если представить, что каждая веточка этого дерева — отдельный стандарт МСФО, то стволом этого дерева будут Концептуальные основы представления финансовых отчетов¹ (рис. 4.1). Для МСФО это основание, на котором держится все многообразие стандартов.

Формально Концептуальные основы не входят в состав комплекта МСФО. Положения, изложенные в них, не могут заменять требования каждого отдельного стандарта. Однако на их основе разрабатываются новые стандарты и совершенствуются существующие.

Совет по МСФО определил, что целью разработки Концептуальных основ является:

- содействие Совету по МСФО в разработке и совершенствовании стандартов МСФО на основе непротиворечивых принципов;
- содействие составителям финансовой отчетности при разработке ими учетной политики в случаях, когда стандарты не регулируют определенные операции или допускают выбор учетной политики;
- содействие всем сторонам в понимании и интерпретации стандартов.

Концептуальные основы находятся в постоянном развитии. Первая версия Концептуальных основ (тогда они назывались Принципами подготовки и представления финансовой отчетности) появилась в 1989 году. В 2004 году Совет по МСФО совместно с Советом по стандартам финансовой отчетности США начал работу по совершенствованию базовых принципов финансовой отчетности для приведения их в соответствие экономической действительности, а также для гармонизации международных

¹ Conceptual Framework for Financial Reporting. Минфин РФ и АССА по-разному переводят название этого документа. Минфин РФ как «Концептуальные основы представления финансовых отчетов», АССА как «Основы подготовки финансовой отчетности».

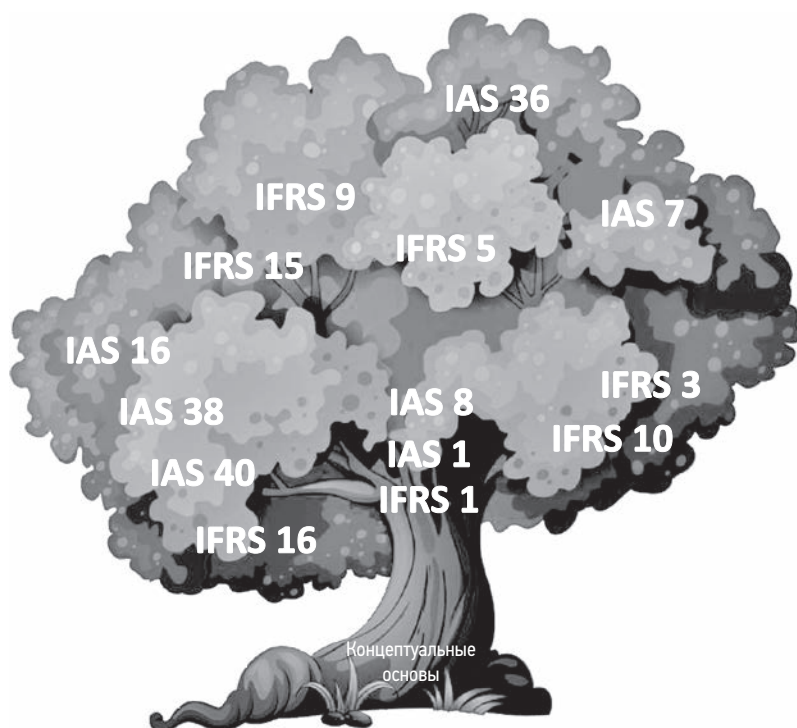


Рис. 4.1. Концептуальные основы МСФО — база для разработки международных стандартов

стандартов и стандартов США. В сентябре 2010 года эта работа привела к появлению двух глав, а сами Принципы подготовки и представления финансовой отчетности стали именоваться Концептуальными основами представления финансовых отчетов. Публикация 2010 года вызвала бурную дискуссию в бухгалтерском сообществе. Так, из текста Концептуальных основ пропали принцип приоритета экономического содержания над юридической формой и принцип осмотрительности. Попытка Совета по МСФО объяснить, что первый принцип по умолчанию встроено в требование правдивого представления, а осмотрительность противоречит правдивому представлению, никого не удовлетворила. И в марте 2018 года оба принципа явным образом были возвращены в текст Концептуальных основ.

Принципиальное отличие МСФО от РСБУ

Чем же отличаются международные стандарты от российского бухгалтерского учета? Формальных отличий не так много: определения в российских ПБУ практически дословно повторяют терминологию международных стандартов. Отличие носит скорее идеологический характер, но оно принципиальное.

Если вы спросите себя, какой отчет для вас как для российского бухгалтера самый важный, я уверен, что 90% ответят — отчет о финансовых результатах (отчет о прибыли или убытке). Именно на этом отчете сконцентрировано внимание всех контролирующе-

щих и проверяющих органов, именно этот отчет выверяется бухгалтерскими службами с особой тщательностью.

Можно сказать, что основной принцип построения российского учета — это принцип соотнесения расходов с полученными доходами. При этом баланс предприятия отходит на второй план — это, безусловно, важный отчет, но не настолько важный, как отчет о финансовых результатах.

МСФО построены на совсем иной идеологической основе. Ключевой принцип — это так называемый балансовый подход. Суть его в том, что самым главным отчетом является отчет о финансовом положении (баланс). Именно статьи отчета о финансовом положении подвергаются самой жесткой проверке на соответствие условиям признания в качестве активов или обязательств. При этом все, что не соответствует условиям признания, не может учитываться как актив либо обязательство в отчете о финансовом положении и подлежит списанию на прибыли и убытки либо на прочий совокупный доход. Формально балансовый подход закреплен в Концептуальных основах через:

- определения активов и обязательств;
- условия их признания в отчете о финансовом положении;
- концепцию поддержания капитала, по которой прибыль считается полученной только в том случае, если чистые активы предприятия на конец отчетного периода превышают его чистые активы на начало отчетного периода.

А теперь последовательно рассмотрим основные положения Концептуальных основ.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта (Концептуальных основ) из приложения 2.

4.1.2. Цели подготовки финансовой отчетности

Цель подготовки финансовой отчетности состоит в представлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая будет полезна существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и другим кредиторам при принятии решений о предоставлении ресурсов данной организации.

Заметьте, что уже прямо в определении целей подготовки финансовой отчетности Совет по МСФО указывает пользователей финансовой отчетности, для которых она предназначена. То есть цели подготовки финансовой отчетности неотделимы от того, для кого предназначена эта финансовая отчетность.

Обратите внимание, как Совет по МСФО ограничил круг пользователей финансовой отчетности. До 2010 года пользователями финансовой отчетности являлись: инвесторы, заимодавцы, поставщики и покупатели, работники и менеджмент предприятия, государственные органы и общество. Сейчас круг пользователей принципиально сужен только до тех пользователей, которые непосредственно предоставляют предпринятию ресурсы (или собираются это сделать). А это только существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы. То есть целью подготовки отчетности яв-

ляется предоставление информации о предприятии для помощи в принятии решений по выделению предприятию ресурсов.

Конечно, и другим группам пользователей (государству, работникам, обществу) необходимо предоставление информации о предприятии, но включение их в целевую группу пользователей сделало бы цели подготовки слишком абстрактными и расплывчатыми.

Интересно, что Совет по МСФО разделил такие понятия, как «цель подготовки финансовой отчетности» и «цель финансовой отчетности». Цель подготовки финансовой отчетности — это предоставление информации. При этом сами финансовые отчеты — это лишь инструмент донесения информации об организации до пользователя. А вот как именно информация организуется в отчетности, уже является целью отчетности.

Цель финансовой отчетности состоит в представлении финансовой информации об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах отчитывающейся организации, которая будет полезна для пользователей финансовой отчетности:

- при оценке перспектив будущих чистых поступлений денежных средств в отчитывающуюся организацию и
- при оценке деятельности руководства организации по ответственному управлению ее экономическими ресурсами.

Эта информация представляется:

- в отчете о финансовом положении;
- в отчете (отчетах) о финансовых результатах, в которых признаются доходы и расходы;
- в прочих отчетах и примечаниях, где раскрывается информация о:
 - признанных элементах финансовой отчетности (активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах), а также об их характере и рисках, возникающих в связи с их признанием;
 - активах и обязательствах, которые не были признаны, а также об их характере и рисках;
 - денежных потоках;
 - взносах акционеров и выплатах в их пользу;
 - методах, допущениях и суждениях, использованных при оценке представленных сумм.

Обратите внимание!

В Концептуальных основах 2018 года исчез отчет «о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе» и появился отчет «о финансовых результатах». Однако это не означает, что теперь необходимо применять новое название. Напомним, Концептуальные основы не являются частью МСФО. Чтобы применять новое название отчета, необходимо внести изменения в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». На момент подготовки второго издания данной книги (июль 2019 года) подобные изменения еще не вносились в МСФО (IAS) 1.

4.1.3. Качественные характеристики полезной финансовой информации

Совет по МСФО уделяет большое внимание формулировкам понятий, которые бы определяли способность информации быть полезной для пользователей отчетности, то есть помогли им при принятии решений по предоставлению ресурсов предприятию. Совет по МСФО разделил качественные характеристики полезной финансовой информации на две группы:

- фундаментальные (основополагающие) качественные характеристики, то есть те, которым обязательно должна удовлетворять представляемая в отчетности информация;
- характеристики, улучшающие полезность информации. Применение их важно, но не должно вступать в конфликт с фундаментальными характеристиками.

В общем виде Совет по МСФО выделяет следующие характеристики полезной финансовой информации (табл. 4.1).

Таблица 4.1. Характеристики полезной финансовой информации

Фундаментальные качественные характеристики	Качественные характеристики, улучшающие полезность
<ul style="list-style-type: none"> ○ Уместность (relevance) ○ Существенность (materiality) ○ Правдивое представление (faithful representation): <ul style="list-style-type: none"> • полнота (complete); • нейтральность (neutral) и осмотрительность (prudence); • отсутствие ошибок (free from error) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Сопоставимость (comparability) ○ Проверяемость (verifiability) ○ Своевременность (timeliness) ○ Понятность (understandability)

Рассмотрим основные качественные характеристики.

Уместность. Информация уместна, если на ее основе пользователь может принимать решения и делать оценки (подтверждать или изменять ранее сделанные оценки, а также делать прогнозные оценки) о событиях, представленных в отчетности.

Существенность. Информация существенна, если ее пропуск или искажение могут повлиять на принимаемое пользователем решение в отношении отчитывающегося предприятия.

Существенность является одним из аспектов уместности, при этом Совет по МСФО счел излишним описывать и указывать пороговые значения существенности для каждой конкретной ситуации. Составитель отчетности должен самостоятельно и непредвзято определить степень существенности информации для пользователя, исходя из характера события либо его масштаба (величины). Совершенно незначительные с точки зрения масштаба события могут быть существенными.

Допустим, отказ от выплаты дивидендов за отчетный период, безусловно, существен для инвестора, хотя никак не воздействует на отчетность предприятия.

Правдивое представление. Информация правдива, если она верно отражает экономическую сущность операций, представленных в отчетности.

В этом определении заложен принцип «приоритета экономического содержания над юридической формой». Если сущность экономического явления отличается от его правовой формы, то подготовка отчетности только на основе правовой формы не будет правдиво представлять экономическое явление. Поэтому сущность экономического явления имеет приоритет над его юридической формой.

Пример. Компания продала свое офисное здание (и переход права собственности зарегистрирован во всех регулирующих инстанциях) за 10 млн долл. при рыночной стоимости 15 млн долл. Условиями договора предусмотрена возможность для продавца:

- выкупить это здание обратно через 2 года по цене 12,1 млн долл.;
- продолжать использовать здание на протяжении 2 лет.

Будет ли правдиво отражена информация, если продавец в своей отчетности покажет продажу здания? Очевидно, что на момент продажи здания продавец имеет намерение выкупить его обратно, так как вся сделка проходит по цене ниже рыночной. То есть вся сделка, начиная от продажи и до выкупа, — это единая операция. Фактическая цель этой операции — получение финансирования под залог недвижимого имущества (здания) по ставке 10% годовых. Выкуп здания — это возврат полученного займа и накопленных процентов за 2 года ($10 \times 1,1 \times 1,1 = 12,1$ млн долл.). В МСФО данная сделка будет отражаться как получение займа. Несмотря на то что юридически собственником здания будет являться покупатель, продавец будет продолжать учитывать здание в составе своих основных средств и начислять по нему амортизацию.

Принцип приоритета экономического содержания крайне важен для пользователей отчетности (инвесторов и займодавцев), но именно этот принцип сдерживал на ранних этапах продвижение МСФО в некоторых юрисдикциях, так как эта концепция принципиально отличала МСФО от большого числа национальных стандартов, направленных прежде всего на удовлетворение нужд государства и налоговых органов, где требовалось отражать именно юридическую сущность операции.

Информация будет правдиво представлена в отчетности, если обладает следующими тремя характеристиками. Информация, представленная в отчетности, должна быть:

- полной (содержит всю необходимую информацию для понимания экономической сущности операций, включая необходимые описания и объяснения);
- нейтральной (то есть отсутствует предвзятость в выборе или представлении финансовой информации);
- не содержащей ошибок.

Совет по МСФО ставит перед собой цель максимизировать данные качества информации настолько, насколько это будет возможно.

Что интересно, из Концептуальных основ образца 2010 года полностью исключен столь любимый бухгалтерами принцип осмотрительности, или, как еще его называют, принцип осторожности и консерватизма, что вызвало бурю возмущения в бухгалтерском сообществе. В марте 2018 года данный принцип был возвращен как необходимый элемент нейтрального представления информации.

Осмотрительность — это проявление осторожности при формировании суждений и оценок в условиях неопределенности таким образом, чтобы активы и доходы не завышались, а обязательства и расходы — не занижались. Однако применение данного

принципа не должно привести к тому, чтобы активы и доходы оказались заниженными, а расходы и обязательства — завышенными.

Качественные характеристики, улучшающие полезность информации и затратные ограничения

Совет по МСФО выделил четыре дополнительные качественные характеристики, которые повышают полезность представленной в отчетности информации:

- сопоставимость;
- проверяемость;
- своевременность;
- понятность.

Эти дополнительные характеристики могут помочь, когда для одной экономической ситуации стандарты МСФО предусматривают разные способы ее представления в отчетности. Опираясь на дополнительные характеристики, предприятие может выбрать способ, который наиболее уместно и правдиво представляет данную экономическую ситуацию в отчетности.

Сопоставимость — возможность сравнить информацию об организации как с информацией о других предприятиях, так и с информацией самой организации за другие периоды или другие даты.

Сопоставимость информации достигается путем ее последовательного представления.

Последовательное представление — применение одних и тех же методов к одним и тем же объектам от одного периода к другому.

Проверяемость информации — это возможность разным осведомленным и независимым наблюдателям прийти к общему мнению (хотя, возможно, и не полному согласию), что определенное отображение информации — правдивое представление.

Своевременность означает наличие у лиц, принимающих решения о предоставлении предприятию ресурсов, доступной информации в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения.

Понятность информации — информация в отчетности должна быть структурирована и систематизирована, для того чтобы быть понятной подготовленному пользователю.

Наряду с качественными характеристиками полезности финансовой информации Совет по МСФО учитывает естественные ограничения, связанные с затратами предприятий на подготовку информации и затратами пользователей на ее анализ и интерпретацию. Поэтому одна из целей Совета по МСФО — так разработать стандарты, чтобы выгоды от предоставления информации по МСФО превышали затраты на ее подготовку и анализ.

4.1.4. Основопологающие допущения

Концептуальные основы закрепляют требование к организациям вести учет по методу начисления.

Метод начисления — способ учета, при котором эффект от операций, а также прочих событий, оказавших влияние на экономические ресурсы организации и права требования к ней, отражается в тех периодах, когда этот эффект возник, даже если соответствующие поступления и выплаты денежных средств произошли в других периодах.

Применение этого метода очень важно, поскольку информация об экономических ресурсах организации и правах требования к ней (а также об изменении этих ресурсов и правах требования за период) обеспечивает лучшую основу для оценки прошлых и будущих результатов деятельности организации по сравнению с информацией, основанной исключительно на поступлениях и выплатах денежных средств за период.

Обратите внимание!

Несколько слов скажем о распространенном принципе **«соотнесения затрат и доходов»**. Совет по МСФО в Концептуальных основах отмечает, что признание изменений в активах и обязательствах может привести к тому, что соответствующие расходы и доходы будут признаны одновременно. Однако соотнесение затрат с доходами не является целью Концептуальных основ. Концептуальные основы не допускают признания в отчете о финансовом положении статей, которые не удовлетворяют определению актива, обязательства или собственного капитала.

Организации обычно составляют отчетность на основании допущения о непрерывности своей деятельности.

Непрерывность деятельности — это допущение о том, что у организации нет намерения или необходимости прекратить свое существование (или значительно сократить объем деятельности) в будущем.

Если организация намерена прекратить деятельность в будущем или существенно сократить ее объем, то финансовая отчетность такой организации составляется на другой основе (требования к оценке, представлению и раскрытиям содержатся, в частности, в МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»).

4.1.5. Элементы финансовой отчетности и условия их признания

Определение элементов финансовой отчетности и условия их признания — это ключевая глава Концептуальных основ.

Концептуальные основы выделяют пять элементов финансовой отчетности (рис. 4.2):

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

Собственный капитал — это остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств.

То есть собственный капитал равен величине чистых активов предприятия. При этом чистые активы организации — это разница между ее активами и обязательствами.

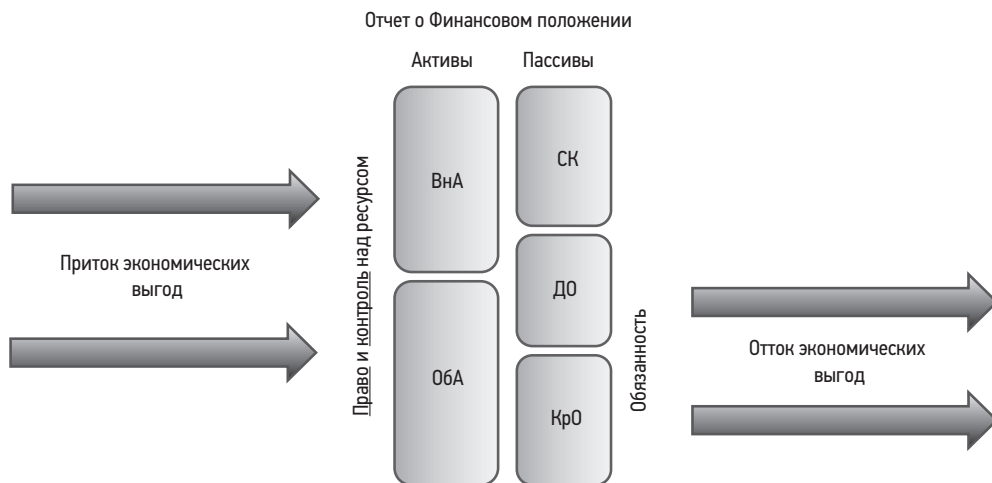


Рис. 4.2. Элементы финансовой отчетности

Обратите внимание!

Именно определение собственного капитала отвечает за принцип двойной записи в международных стандартах, так как задает балансовое равенство:

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

Актив — это существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий.

Экономический ресурс — это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод.

Рассмотрим ключевые понятия этих определений: контроль, право и потенциал создания экономических выгод.

Контроль над ресурсом — это возможность:

- определять способ использования экономического ресурса;
- получать экономические выгоды от его использования;
- ограничивать доступ третьих лиц к этим выгодам.

Чаще всего возможность определять способ использования ресурса обеспечивается через наличие юридически защищенных прав. Однако контроль может возникнуть и при отсутствии юридических прав. Например, организация может контролировать использование ноу-хау, просто не разглашая о нем информацию, даже если это ноу-хау не защищено патентом.

Контроль может принадлежать только одному субъекту. Это означает, что если одна организация контролирует ресурс, никакая другая организация (или лицо) не может его контролировать.

ПРИМЕР 4.1. ОТСУТВИЕ КОНТРОЛЯ НАД РЕСУРСОМ

Предприятие составляет отчетность на 31 декабря 2012 года. Каждый год в декабре предприятие участвует в крупной отраслевой выставке. Затраты предприятия на проведение выставки составляют 9 млн долл.

Так как участие в выставке важно для деятельности предприятия, его руководство решило отразить затраты в размере 9 млн долл. как краткосрочный актив в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2012 года (как расходы будущих периодов). Предполагается их равномерное списание в течение следующего отчетного периода для обеспечения соответствия между доходами и расходами.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.1

Отражение в отчете о финансовом положении затрат на проведение выставки в качестве актива неправомерно, так как они не соответствуют определению актива. Хотя в результате проведения выставки создан потенциал получения экономических выгод (как ожидается, предприятие получит несколько новых крупных покупателей), однако данный экономический ресурс не контролируется предприятием.

Компания не может контролировать действия потенциальных покупателей, принуждая их к заключению договоров.

Затраты на проведение выставки нужно отразить как расходы периода за год, завершившийся 31 декабря 2012 года.

Право, как уже указывалось выше, чаще всего — юридически защищенное право, возникающее в силу договора или требований законодательства.

Права делятся на два типа:

- права, которым соответствует обязанность другой стороны (право на получение денежных средств, товаров, услуг или других экономических ресурсов);
- права, которым не соответствует обязанность другой стороны (права на физические объекты, такие как запасы или основные средства, или права на нематериальные активы).

Организация не может обладать правом на получение экономических выгод от себя самой. Из этого следует, что:

- долговые и (или) долевые инструменты, выпущенные организацией и впоследствии выкупленные ею (например, собственные акции или собственные облигации), не являются экономическими ресурсами этой организации;
- долговые и (или) долевые инструменты, выпущенные одной из организаций группы компаний и впоследствии выкупленные другой организацией той же группы, не являются экономическими ресурсами этой группы компаний.

Рассматриваемое в определении «экономического ресурса» право должно обладать потенциалом создания экономических выгод.

Совет по МСФО не дает четкого определения «потенциалу создания экономических выгод», ограничиваясь примерами такого потенциала.

Экономический ресурс обладает потенциалом создания экономических выгод, если обеспечивает организации возможность:

- получать предусмотренные договором денежные потоки или другие экономические ресурсы;
- обеспечивать поступление денежных средств или избежать выбытия денежных средств посредством использования данного экономического ресурса для:
 - производства товаров и предоставления услуг;
 - увеличения стоимости других ресурсов;
 - передачи в аренду другой стороне;
 - продажи;
 - погашения обязательств путем передачи данного ресурса;
- обмениваться экономическими ресурсами с другой стороной на выгодных условиях.

На уровне определения «экономического ресурса» Совет по МСФО отмечает, что потенциал создания экономических выгод не связан с вопросами вероятности получения этих выгод. Потенциал (а значит, и актив) может существовать даже в случае, если вероятность создания экономических выгод мала.

Однако вероятность получения экономических выгод может определять, как данный актив будет представлен в финансовой отчетности: будет ли он признан в отчете о финансовом положении или раскрыт в примечаниях к финансовой отчетности.

Обязательство — это существующая обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.

Важно понимать, что обязанность предприятия уже должна существовать на отчетную дату как результат прошлых событий.

Так, затраты на будущий ремонт оборудования не являются обязательствами, поскольку у компании нет обязанности его проводить. Предприятие может решить вообще не проводить ремонт либо продать оборудование.

Рассмотрим теперь определения доходов и расходов.

Доходы — это увеличение активов или уменьшение обязательств, приводящее к увеличению собственного капитала, не связанному со вкладами собственников (держателей прав требования в отношении собственного капитала организации).

Расходы — это уменьшение активов или увеличение обязательств, приводящее к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением в пользу собственников (держателей прав требования в отношении собственного капитала организации).

Посмотрите внимательно на эти определения. Они вам ничего не напоминают? Конечно, это практически аналог российских определений доходов и расходов, приведенных в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. К сожалению, оторванность наших определений от контекста, отсутствие основополагающего документа, аналогичного Концептуальным основам в МСФО, не позволяют в полной мере понять их смысл и использовать в качестве базы при формировании отчетности.

На самом деле в этих определениях заложен балансовый подход. То есть доходы и расходы определяются исходя из изменений величины активов и обязательств, что, в свою

очередь, оказывает воздействие на отчет о финансовом положении (а точнее, на его раздел «Собственный капитал»). Иными словами, доходы (расходы) — это все то, что увеличивает (уменьшает) капитал, и это не связано со вкладами участников или с распределением прибыли между участниками.

Признание элементов финансовой отчетности

Концептуальные основы 2018 года существенно изменили критерии признания элементов финансовой отчетности (активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов) в самой отчетности.

До 2018 года критерии признания активов и обязательств выглядели следующим образом.

Актив (обязательство) признавался в отчете о финансовом положении только при одновременном выполнении трех условий (критериев признания):

- если элемент отвечает определению актива (обязательства);
- вероятен приток (отток) будущих экономических выгод;
- себестоимость (стоимость) актива (обязательства) можно надежно оценить.

Таким образом, основным критерием признания была вероятность получения или оттока экономических выгод.

Совет по МСФО определяет событие как вероятное, если оно скорее произойдет, чем не произойдет. Поэтому вероятное событие — это событие, вероятность наступления которого более 50%.

Перефразируя основной критерий признания, актив признавался, если предприятие получит экономические выгоды с вероятностью более 50%.

С 2018 года необходимо применять суждение для решения вопроса о том, следует признавать в отчетности ту или иную статью или нет.

Совет по МСФО сформулировал следующие критерии.

Актив, обязательство или собственный капитал признаются в отчете о финансовом положении, а доходы и расходы — в отчете о финансовых результатах при одновременном выполнении трех условий (критериев признания):

- если элемент отвечает определению (актива, обязательства, собственного капитала, дохода или расхода);
- если признание элемента предоставляет пользователям отчетности полезную информацию, а именно:
 - уместную информацию об элементе финансовой отчетности;
 - правдивое представление данного элемента отчетности;
- если высока вероятность того, что выгоды для пользователей отчетности от предоставления информации оправдают затраты на ее предоставление.

Напомним, что информация уместна, если она позволяет пользователю принимать экономические решения и делать оценки о событиях прошлого, настоящего и будущего.

Информация правдива, если обладает следующими тремя характеристиками. Информация, представленная в отчетности:

- полна (содержит всю необходимую информацию для понимания экономической сущности операций, включая необходимые описания и объяснения);
- нейтральна (то есть отсутствует предвзятость в выборе или представлении финансовой информации);
- не содержит ошибок.

Следующие обстоятельства могут являться основой для вывода о том, что информация об элементе финансовой отчетности не является уместной и правдивой (однако для окончательного вывода требуется дополнительный анализ совокупности факторов):

- имеется неопределенность в существовании актива или обязательства;
- низкая вероятность поступления или выбытия экономических выгод;
- имеется неопределенность в величине оценки элемента отчетности.

В некоторых случаях, когда имеется неопределенность существования или оценки элемента отчетности или когда вероятность поступления (выбытия) экономических выгод низка, наиболее уместным и правдивым представлением в отчетности будет раскрытие информации о данном элементе в примечаниях к отчетности.

В заключение напомним, что Концептуальные основы не являются стандартом МСФО. Факт того, что Совет по МСФО изменил в Концептуальных основах критерии признания активов и обязательств, не означает автоматического изменения этих критериев в самих стандартах. Каждый стандарт будет рассматриваться Советом по МСФО отдельно, и если это будет необходимо, то только тогда в стандарт будут вноситься изменения.

Как это отразится на экзамене ДипИФР-Рус?

Если экзаменационный вопрос будет непосредственно связан с Концептуальными основами МСФО, то условия признания элементов финансовой отчетности будут тестироваться в новой редакции.

Во всех остальных стандартах условия признания пока основываются на старой редакции Концептуальных основ. И когда мы будем в дальнейшем проводить параллели с Концептуальными основами, мы будем иметь в виду старую редакцию условий признания элементов отчетности.

Как долго продлится данная ситуация?

Исходя из планов работы Совета по МСФО (на июль 2019 года), только в один стандарт планируется внести изменения в связи с принятием новой редакции Концептуальных основ — это МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Исходя из скорости принятия стандартов, это произойдет не раньше второго полугодия 2020 года. С учетом «даты отсечения» данное изменение окажет влияние на экзамен ДипИФР-Рус самое раннее в декабре 2021 года, а если изменения будут приняты после августа 2020 года, то на экзамене ДипИФР-Рус они появятся только в декабре 2022 года. Что касается внесенных изменений в другие стандарты, то их даже нет в планах работы Совета по МСФО.

4.1.6. Оценка элементов финансовой отчетности

В Концептуальных основах Совет по МСФО систематизирует подходы к оценке элементов финансовой отчетности. Конкретные методы оценки должен определять тот или

иной стандарт таким образом, чтобы представлять уместную и правдивую информацию о данном элементе финансовой отчетности.

В данной части мы не будем рассматривать примеры применения методов оценки к элементам финансовой отчетности (все это будет подробно рассмотрено в соответствующих главах). Сейчас будет достаточно того, что мы остановимся на общих определениях.

В МСФО используются следующие основы (базы) для оценки:

- историческая стоимость;
- текущая стоимость:
 - справедливая стоимость;
 - ценность использования актива (стоимость исполнения обязательства);
 - текущая стоимость замещения.

Историческая стоимость актива — это величина затрат, понесенных при приобретении или создании актива, плюс затраты по сделке.

Историческая стоимость обязательства (на момент его возникновения) — это величина возмещения, полученного за принятие на себя обязательства, минус затраты по сделке.

Текущая стоимость — это информация о денежном измерении активов, обязательств, доходов или расходов с использованием обновленной информации для отражения условий, существующих на дату оценки.

В отличие от исторической стоимости, текущая стоимость вообще не оперирует данными, связанными с ценами операций на момент возникновения актива или обязательства.

Текущая стоимость определяется с использованием следующих методов:

- справедливой стоимости;
- ценности использования актива (стоимости исполнения обязательства);
- текущей стоимости замещения.

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

Ценность использования актива — это приведенная стоимость денежных потоков или других экономических выгод, которые организация ожидает получить в результате использования актива и его конечного выбытия.

Стоимость исполнения обязательства — это приведенная стоимость денежных средств или других экономических ресурсов, которые организация ожидает передать в счет исполнения своего обязательства.

Текущая стоимость замещения актива — это стоимость эквивалентного актива на дату оценки плюс затраты по сделке на его приобретение.

Текущая стоимость замещения обязательства — это возмещение, которое было бы получено за эквивалентное обязательство на дату оценки за вычетом затрат по сделке.

Концептуальные основы, которые мы рассмотрели, — это действительно основополагающий документ в МСФО. Именно через призму балансового подхода, заложенного в Концептуальных основах, мы будем далее рассматривать любой стандарт МСФО.

Практически все они (за редкими исключениями, о которых мы тоже будем говорить) основываются на Концептуальных основах и отражают заложенные в них идеи и принципы.

4.2. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

Порядок представления, а также состав комплекта финансовой отчетности регулирует МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Стандарт IAS 1 впервые был выпущен в сентябре 1997 года, заменив и объединив действовавшие до этого три стандарта выпуска — 1975, 1977 и 1979 годов. Последний крупный пересмотр IAS 1 был осуществлен в сентябре 2007 года.

Стандарт логически разделен на две части. Первая посвящена общим аспектам представления пакета финансовой отчетности, а вторая часть непосредственно регулирует представление трех основных отчетов:

- отчета о финансовом положении;
- отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе;
- отчета об изменении капитала.

Отчет о движении денежных средств регулируется отдельным стандартом — IAS 7 «Отчет о движении денежных средств». Начиная с 2011 года данный стандарт не тестируется в программе экзамена ДипИФР-Рус.

4.2.1. Общие аспекты представления финансовой отчетности

Финансовая отчетность — это структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия.

Финансовая отчетность должна представляться как минимум ежегодно. Стандарт также разрешает представление отчетности за период, равный 52 неделям.

Отчетная дата жестко не фиксируется (как, допустим, в российском учете «31 декабря»). Установление отчетной даты предприятия является прерогативой учетной политики. На экзамене ДипИФР-Рус в задачах традиционно используется отчетная дата «31 марта» для июньской экзаменационной сессии и «30 сентября» для декабрьской сессии.

В полный комплект финансовой отчетности входит:

- отчет о финансовом положении на дату окончания периода;
- отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;
- отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- отчет о движении денежных средств за отчетный период;
- примечания к отчетности, состоящие из:
 - краткого обзора основных положений учетной политики;
 - дополнительной информации и раскрытий, которых требуют международные стандарты.

В комплект финансовой отчетности входит представление информации как минимум за один период, предшествующий отчетному.

Раздел общих аспектов включает в себя рассмотрение основных принципов представления финансовой отчетности:

- достоверного представления информации;
- непрерывности деятельности;
- учета на основе принципа начисления;
- существенности и агрегирования;
- взаимозачета.

Достоверное представление информации в финансовой отчетности. Стандарт требует достоверного представления информации в финансовой отчетности. В целом достоверность обеспечивается:

- правдивым отображением в отчетности совершенных операций;
- дополнительными раскрытиями информации, осуществляемыми в примечаниях к финансовой отчетности;
- соответствием отчетности всем требованиям МСФО (то есть всем стандартам, принятым Советом по МСФО, и разъяснениям, принятым Комитетом по интерпретациям МСФО). О соответствии отчетности всем требованиям МСФО должно быть четко и безоговорочно заявлено предприятием в примечаниях к финансовой отчетности;
- последовательным применением учетной политики, принятой в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Непрерывность деятельности — это способность предприятия продолжать свою деятельность.

Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности (то есть способности предприятия продолжать свою деятельность в будущем). Если это не так и руководство располагает информацией о существенной неопределенности в отношении будущих событий, которые вызывают серьезные сомнения в способности предприятия осуществлять свою деятельность, то эта информация должна быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности.

Учет на основе принципа начисления. За исключением отчета о движении денежных средств, предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления.

Под **принципом начисления** подразумевается:

- отражение в учете событий и операций в момент их совершения, а не по мере поступления или выплаты денежных средств;
- признание расходов в отчете о прибыли или убытке на основе соотнесения их с полученными доходами.

По поводу второй части принципа начисления (соотнесение расходов с полученными доходами) необходимо сделать важное примечание. Данный принцип не должен

противоречить определению активов и обязательств, которые приводятся в Концептуальных основах финансовой отчетности. Иными словами, принцип начисления вторичен по отношению к определению активов и обязательств и не должен приводить к формированию активов (или обязательств), не удовлетворяющих определению Концептуальных основ.

Существенность и агрегирование. Предприятие должно представлять каждый существенный класс аналогичных статей в финансовой отчетности отдельно.

Поскольку финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций и событий, они должны объединяться (агрегироваться) на основе своего характера или функции для представления в отчетности (или примечаниях) в виде сжатых и классифицированных данных.

Напомним, что **информация является существенной**, если ее пропуск или искажение по отдельности или в совокупности может повлиять на принимаемое пользователем решение в отношении отчитывающегося предприятия.

Составитель отчетности должен самостоятельно и непредвзято определить, является ли информация для пользователя существенной, исходя из характера события либо из его масштаба.

Выполнение предприятием конкретного требования какого-либо МСФО по раскрытию информации не требуется, если соответствующая информация не является существенной.

Взаимозачет. Предприятие должно отражать активы, обязательства, а также доходы и расходы по отдельности. Предприятие не должно зачитывать активы и обязательства, а также доходы и расходы, если только это не требуется или не разрешено каким-либо МСФО.

В некоторых случаях «свернутое» представление информации по операциям, сопутствующим основной деятельности, является более полезным для пользователей. Например, свернутое представление о доходах и расходах, связанных с:

- выбытием долгосрочных (внеоборотных) активов;
- положительными и отрицательными курсовыми разницеми (если они не являются существенными).

4.2.2. Отчет о финансовом положении

В целом отчет о финансовом положении принципиально не отличается от привычной нам формы баланса. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» регулирует статьи, которые как минимум должны быть представлены в отчете о финансовом положении, а также рассматривает различные формы представления отчета о финансовом положении (например, исходя из классификации статей в порядке изменения ликвидности, что характерно для банков и финансовых организаций), однако данное требование не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус.

Ниже приведена проформа отчета о финансовом положении со всеми статьями, которые могут встретиться на экзамене ДипИФР-Рус, на примере консолидированного отчета о финансовом положении. Для каждой балансовой статьи приведен стандарт, который ее регулирует, а также номер главы этой книги, где рассмотрен стандарт.

А пока остановимся на обязательном требовании стандарта IAS 1 к разделению активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные.

Предприятие должно **классифицировать актив как краткосрочный**, если он удовлетворяет любому из перечисленных критериев:

- его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла предприятия;
- он предназначен для целей торговли;
- его предполагается реализовать в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода;
- актив представляет собой денежные средства или их эквиваленты.

Предприятие должно классифицировать все прочие активы как **долгосрочные**.

Предприятие может использовать альтернативные термины для понятий «долгосрочные» и «краткосрочные» активы, если их смысл является для пользователя понятным, например «внеоборотные» и «оборотные» активы.

Обратите внимание!

Операционный цикл может составлять и более 12 месяцев, если речь идет о предприятиях, занимающихся созданием сложных и уникальных объектов (допустим, строительством ледоколов или космических кораблей). Поэтому полуфабрикаты, сырье и материалы, которые могут быть использованы при создании этих объектов в течение, к примеру, двухлетнего срока, также будут классифицироваться как краткосрочные активы. Такое представление более информативно для пользователей и позволяет отделить активы, постоянно циркулирующие в составе оборотного капитала, от активов, используемых предприятием в долгосрочных операциях.

Практически аналогичное требование, как и к краткосрочным активам, стандарт выдвигает к краткосрочным обязательствам.

Обязательство должно **классифицироваться как краткосрочное**, если удовлетворяет любому из критериев:

- предполагается его погасить в рамках обычного операционного цикла;
- оно удерживается в основном для целей торговли;
- оно подлежит погашению в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода (или у предприятия нет безусловного права на отложение погашения на больший период).

Все остальные обязательства классифицируются как долгосрочные.

Рассмотрим пример консолидированного отчета о финансовом положении Группы компаний «Альфа». Данный пример не означает, что эту форму вы должны использовать при подготовке консолидированной отчетности (об этом речь пойдет в главе 13 книги). Пример необходим вам для того, чтобы понимать, в каком разделе и какие статьи представляются в отчете о финансовом положении на экзамене ДипИФР-Рус, а также какие стандарты регулируют представление той или иной статьи.

ПРИМЕР 4.2. СТРУКТУРА ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ГРУППЫ КОМПАНИЙ «АЛЬФА»

Консолидированный отчет о финансовом положении

Группы «Альфа» на 30 сентября 2015 года

	\$'000	Стандарт
Внеоборотные активы	X	IAS 1
Основные средства	X	IAS 16
Инвестиционная недвижимость	X	IAS 40
Нематериальные активы	X	IAS 38
Права пользования	X	IFRS 16
Биологические активы	X	IAS 41
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	X	IFRS 16
Гудвил	X	IFRS 3
Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия	X	IAS 28
Затраты на разведку и оценку полезных ископаемых	X	IFRS 6
Прочие долгосрочные инвестиции	X	IFRS 9
Отложенные налоговые активы	X	IAS 12
Оборотные активы	X	IAS 1
Запасы	X	IAS 2
Внеоборотные активы, предназначенные для продажи	X	IFRS 5
Дебиторская задолженность (по торговым операциям)	X	IFRS 15
Право на возмещение	X	IFRS 15
Право на возврат товаров	X	IFRS 15
Затраты по договорам с покупателями	X	IFRS 15
Краткосрочные финансовые активы (инвестиции)	X	IFRS 9
Денежные средства и эквиваленты	X	IAS 7
Собственный капитал	X	IAS 1
Акционерный капитал	X	IAS 32
Нераспределенная прибыль	X	IAS 1
Прочие компоненты капитала *	X	
Неконтролирующая доля	X	IFRS 3
Долгосрочные обязательства	X	IAS 1
Долгосрочные займы (включая долговой компонент конвертируемых инструментов)	X	IFRS 9, IAS 32
Долгосрочные оценочные обязательства (резервы)	X	IAS 37
Обязательства по аренде	X	IFRS 16
Чистое обязательство пенсионного плана	X	IAS 19
Государственные субсидии	X	IAS 20
Отложенные налоговые обязательства	X	IAS 12

Краткосрочные обязательства	X	IAS 1
Краткосрочные займы	X	IFRS 9
Обязательства по договорам с покупателями	X	IFRS 15
Краткосрочные оценочные обязательства (резервы)	X	IAS 37
Краткосрочные займы	X	IFRS 9
Текущие налоги	X	IAS 12
Кредиторская задолженность перед поставщиками	X	IFRS 9

Примечание к строке «Прочие компоненты капитала»:

Традиционно экзаменатор ДипИФР-Рус объединяет часть резервов, представляемых в разделе «Собственный капитал», в строку «Прочие компоненты капитала». Эта особенность никак не отражается в программе экзамена, но практически из сессии в сессию в своих ответах экзаменатор поддерживает именно это представление.

Какие статьи собственного капитала входят в «Прочие компоненты капитала»:

- резерв переоценки основных средств и НМА (IAS 16, IAS 38);
- эмиссионный доход;
- компонент капитала конвертируемых инструментов (IAS 32);
- компонент капитала, связанный с выплатами с расчетом долевыми инструментами (IFRS 2);
- накопленное изменение справедливой стоимости финансовых инструментов, учитываемых через прочий совокупный доход (IFRS 9);
- накопленное изменение справедливой стоимости инструментов хеджирования денежных потоков (IFRS 9);
- накопленные актуарные прибыли и убытки пенсионного плана (IAS 19);
- накопленное изменение справедливой стоимости финансовых обязательств (кроме займов и договоров финансовой гарантии), связанное с кредитным риском (IFRS 9).

Вам не нужно сейчас стараться запомнить все эти строки отчета о финансовом положении, они приведены для сведения. По мере решения задач вы постепенно запомните, где и в каком разделе эти строки представлены.

4.2.3. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Первое знакомство

Приведем аналогичную структуру для отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Напомним, что данный пример не означает, что эту проформу вы должны использовать при подготовке консолидированной отчетности (об этом речь пойдет в главе 13 книги). Пример необходим вам для того, чтобы понять структуру данного отчета.

ПРИМЕР 4.3. СТРУКТУРА ОТЧЕТА О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ И ПРОЧЕМ СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ «АЛЬФА»

Консолидированный отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

Группы «Альфа» за год, закончившийся 30 сентября 2015 года

	\$'000	Стандарт
Выручка от реализации (товаров, работ, услуг и аренды)	X	IFRS 15
Процентная выручка	X	IFRS 15
Себестоимость реализации	(X)	IAS 2, IFRS 15
Валовая прибыль	X	
Коммерческие расходы	(X)	
Управленческие расходы	(X)	
Инвестиционный доход	(X)	IFRS 9
Финансовые расходы	(X)	IAS 23, IAS 37, IFRS 15, IFRS 9
Прибыль от ассоциированных и совместных предприятий	X	IAS 28
Прочие доходы и расходы	X	
Прибыль до налогообложения	X	
Налог на прибыль	(X)	
Прибыль от прекращенной деятельности	X	IFRS 5
Чистая прибыль	X	
Чистая прибыль, относящаяся к контролирующим акционерам	X	
Чистая прибыль, относящаяся к неконтролирующим акционерам	X	
Прибыль на акцию (EPS):		IAS 33
Базовая EPS	X	
Разводненная EPS	X	
Прочий совокупный доход	X	
Прочий совокупный доход, подлежащий в дальнейшем реклассификации	X	
Прочий совокупный доход, не подлежащий в дальнейшем реклассификации	X	
Совокупный доход	X	
Совокупный доход, относящийся к контролирующим акционерам	X	
Совокупный доход, относящийся к неконтролирующим акционерам	X	

Многих слушателей, впервые изучающих международные стандарты финансовой отчетности, часто ставит в тупик, допустим, такая фраза: «В МСФО переоценка основных

средств отражается в прочем совокупном доходе». Как же так? Ведь переоценка основных средств должна отражаться в собственном капитале предприятия, или в МСФО все по-другому? Попробуем в этом разобраться.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе впервые появился в стандарте IAS 1 в сентябре 2007 года. Его полное название — «Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе». В соответствии со стандартом может также применяться сокращенный вариант названия — «Отчет о совокупном доходе» (в дальнейшем мы будем пользоваться именно этим названием как более коротким и удобным).

Данный отчет не имеет полного аналога в российском учете. Именно с представлением этого отчета возникает больше всего сложностей и непонимания у бухгалтеров, изучающих или впервые применяющих международные стандарты. Поэтому на идее отчета о совокупном доходе мы остановимся подробнее, так как без понимания того, как он функционирует, невозможно полноценно изучать учет:

- основных средств (в части их переоценки);
- пенсионных планов (в части признания актуарных прибылей и убытков);
- долевых финансовых инструментов, не предназначенных для торговли (в части изменения их справедливой стоимости);
- инструментов хеджирования будущих денежных потоков (в части изменения их справедливой стоимости).

В целом отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (отчет о совокупном доходе) включает два основных раздела:

- раздел «Прибыли и убытки». По сути, это полный аналог российского отчета о финансовых результатах, который заканчивается величиной прибыли после налогообложения (чистой прибыли);
- раздел «Прочий совокупный доход», который включает в себя доходы и расходы, отражаемые непосредственно в собственном капитале, а также реклассификацию ранее признанных в собственном капитале доходов и расходов, которые больше не могут там учитываться.

Обратите внимание!

В разделе «Прочий совокупный доход» учитываются именно соответствующие доходы и расходы, а не все операции, отражаемые в собственном капитале.

Напомним, что доход — это увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанного со взносами собственников.

Ключевая фраза здесь — «не связанного со взносами собственников».

Почему появился этот раздел — «Прочий совокупный доход»?

Из-за значительного усложнения операций Совет по МСФО столкнулся с проблемой правильного понимания пользователями финансовой отчетности информации, представленной в отчете об изменении собственного капитала, так как большое количество доходов и расходов отражается непосредственно в собственном капитале предприятия, минуя прибыли и убытки.

Представление этой информации в отчете об изменении капитала в неструктурированном виде, а также смешение ее с операциями, связанными с собственниками, и с операциями технического переноса сумм из одного раздела капитала в другой приводило к тому, что терялся экономический смысл отчета (хотя с бухгалтерской точки зрения он был абсолютно верным).

Давайте рассмотрим эту проблему на небольшом примере. В этом примере будут присутствовать как операции, отражаемые в разделах «Прибыли и убытки» и «Прочий совокупный доход», так и не отражаемые в них.

ПРИМЕР 4.4. ВЗАИМОСВЯЗЬ ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ И ОТЧЕТА ОБ ИЗМЕНЕНИИ КАПИТАЛА

На начало отчетного периода компоненты собственного капитала имели следующие значения: акционерный капитал (100 тыс. акций по 1 долл.): 100 тыс. долл.; нераспределенная прибыль: 200 тыс. долл.; резерв переоценки основных средств: 50 тыс. долл.

Итого собственный капитал компании: 350 тыс. долл.

За отчетный период компания осуществила следующие операции:

1. Выручка — 15 000 тыс. долл.
2. Себестоимость реализации — 11 000 тыс. долл.
3. Операционные расходы — 3000 тыс. долл.
4. Налог на прибыль — 200 тыс. долл.
5. Переоценка основных средств — 70 тыс. долл.
6. Компания провела эмиссию акций в количестве 100 тыс. штук, реализовав их по рыночной цене 2,5 долл. за акцию.
7. Дивиденды — 300 тыс. долл.

Задание:

подготовьте отчет о совокупном доходе и отчет об изменении собственного капитала.

Прежде чем вы приступите к составлению необходимых отчетов, попробуйте самостоятельно написать проводки к каждой операции. Понятно, что операции очень просты и, исходя из данных примера, можно непосредственно составить необходимые отчеты. Тем не менее написание проводок поможет понять суть раздела «Прочий совокупный доход».

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.4

Итак, рассмотрим проводки по данным операциям.

Операция 1. Выручка:

Дт «Расчеты с покупателями»	15 000 тыс. долл.
Кт «Прибыли и убытки»	15 000 тыс. долл.

Операция 2. Себестоимость реализации:

Дт «Прибыли и убытки»	11 000 тыс. долл.
Кт «Готовая продукция»	11 000 тыс. долл.

Операция 3. Операционные расходы:

Дт «Прибыли и убытки»	3000 тыс. долл.
Кт «Расчеты с поставщиками услуг»	3000 тыс. долл.

Операция 4. Начисление налога на прибыль и завершающий перенос чистой прибыли в нераспределенную прибыль в сумме 800 тыс. долл. (15 000 – 11 000 – 3000 – 200):

Дт «Прибыли и убытки»	200 тыс. долл.
Кт «Расчеты с бюджетом»	200 тыс. долл.
Дт «Прибыли и убытки»	800 тыс. долл.
Кт «Нераспределенная прибыль»	800 тыс. долл.

Операция 5. Отражение переоценки основных средств:

Дт «Основные средства»	70 тыс. долл.
Кт «Собственный капитал (резерв переоценки)»	70 тыс. долл.

Операция 6. Отражение эмиссии акций:

Дт «Расчеты с акционерами» (100 тыс. акций × 2,5 долл.)	250 тыс. долл.
Кт «Собственный капитал (акционерный капитал)» (100 тыс. акций × 1 долл.)	100 тыс. долл.
Кт «Собственный капитал (эмиссионный доход)» (100 тыс. акций × (2,5 – 1) долл.)	150 тыс. долл.

Операция 7. Начисление дивидендов:

Дт «Собственный капитал (нераспределенная прибыль)»	300 тыс. долл.
Кт «Расчеты с акционерами»	300 тыс. долл.

Отвлечемся от решения задачи и обратим внимание на проводки. Данные проводки по МСФО ничем принципиально не отличаются от российского учета.

Тем не менее, исходя из этих проводок, мы составим отчет о совокупном доходе с разделом «Прочий совокупный доход», аналога которому нет в российском учете.

Перейдем к непосредственному составлению отчетности. В разделе «Собственный капитал» мы отразили три операции:

- переоценку основных средств;
- эмиссию акций;
- начисление дивидендов.

Поскольку эмиссия акций и дивиденды — это операции, связанные с собственниками, в раздел «Прочий совокупный доход» они не попадают. В этом разделе должны отражаться только операции, удовлетворяющие определению «доходы». В данном примере это одна операция — переоценка основных средств.

ПРОДОЛЖЕНИЕ РЕШЕНИЯ ПРИМЕРА 4.4

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

Прибыли и убытки	\$'000
Выручка	15 000
Себестоимость	(11 000)
Валовая прибыль	4000
Операционные расходы	(3000)
Прибыль до налогообложения	1000
Налог на прибыль	(200)
Чистая прибыль за период	800
Прочий совокупный доход	
Переоценка основных средств	70
Итого прочий совокупный доход	70
Совокупный доход за отчетный период	870

Таблица 4.2. Отчет об изменении собственного капитала, \$'000

Статья	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Нераспределенная прибыль	Резерв переоценки	Итого капитал
Сальдо на начало отчетного периода	100		200	50	350
Чистая прибыль			800		800
Прочий совокупный доход				70	70
Итого совокупный доход за период			800	70	870
Эмиссия акций	100	150			250
Начисленные дивиденды			(300)		(300)
Сальдо на конец отчетного периода	200	150	700	120	1170

Требования стандарта IAS 1 — непосредственно в отчете об изменении капитала должно быть показано воздействие чистой прибыли и прочего совокупного дохода на каждый компонент собственного капитала как отдельно, так и в составе общего совокупного дохода.

Теперь вернемся к смысловой нагрузке отчета о совокупном доходе. Представим, что этот отчет составлен по российским правилам (табл. 4.3). Как бы он выглядел?

Таблица 4.3. Отчет об изменении собственного капитала (представление по правилам российского бухгалтерского учета), \$'000

Статья	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Нераспределенная прибыль	Резерв переоценки	Итого капитал
Сальдо на начало отчетного периода	100		200	50	350
Чистая прибыль			800		800
Переоценка основных средств				70	70
Эмиссия акций	100	150			250
Начисленные дивиденды			(300)		(300)
Сальдо на конец отчетного периода	200	150	700	120	1170

Чтобы в российской версии представления отчета посчитать общий доход предприятия, то есть тот доход, который получен как от активных операций, так и от пассивного роста рыночной стоимости имущества, пользователь должен взять калькулятор и сложить чистую прибыль и результат переоценки основных средств. А ведь операций, проводимых через собственный капитал, достаточно много (ниже мы их разберем). Как пользователю разобраться, какой доход в итоге получило предприятие?

Фактически Совет по МСФО упростил жизнь пользователям, собрав в едином отчете все операции, относящиеся к доходам и расходам, но проводимые через собственный капитал, и просуммировал общую сумму дохода за период.

Вернемся еще раз к примеру и рассмотрим бухгалтерские проводки. Обратите внимание, что «прибыли и убытки» — это реальный бухгалтерский счет, участвующий в системе двойной записи, через который проводятся бухгалтерские проводки.

В российском учете функции счета «Прибыли и убытки» выполняют два счета: 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Фактически отчет о прибыли или убытке представляет собой сгруппированный отчет об операциях, отраженных на бухгалтерском счете «Прибыли и убытки» в течение отчетного периода.

Что представляет собой раздел «Прочий совокупный доход»?

В перечне операций из примера нет проводок с корреспонденцией «Прочий совокупный доход», так как все проводки привычным образом осуществляются со счетами «собственного капитала».

Поэтому можно сделать вывод о том, что, в отличие от раздела «Прибыли и убытки», который отражает операции по реальному бухгалтерскому счету «Прибыли и убытки», **раздел «Прочий совокупный доход» — это отчет об операциях с собственным капиталом.**

Для того чтобы представить, какие операции отражаются непосредственно в капитале, приведем их краткий перечень.

1. Доходы и расходы, отражаемые непосредственно в собственном капитале:

- переоценка (уценка в пределах ранее проведенной переоценки) основных средств и нематериальных активов, учитываемых по переоцененной стоимости;
- курсовые разницы, связанные с пересчетом отчетности иностранного подразделения, выраженного в иностранной валюте, в функциональную валюту;
- прибыли и убытки от изменения справедливой стоимости некоторых финансовых обязательств, связанные с изменением кредитного риска;
- актуарные прибыли и убытки пенсионных планов с установленными выплатами;
- прибыли и убытки от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов, не предназначенных для торговли и учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;
- эффективная часть прибылей и убытков от изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования будущих денежных потоков, а также прекращение их признания в капитале после проведения операции.

2. Операции, связанные со вкладами собственников или с распределением ими чистой прибыли:

- эмиссия акций;
- выпуск комбинированных финансовых инструментов с возможностью обмена их на долевые инструменты предприятия;
- выплаты на основе долевых инструментов с расчетом долевыми инструментами;
- дивиденды и прочее распределение чистой прибыли.

3. Технические операции, связанные с переносом сумм из одного раздела собственного капитала в другой (чаще всего зависят от учетной политики предприятия в отношении данных операций), в частности:

- перенос резерва переоценки в нераспределенную прибыль по мере использования основного средства либо при его выбытии;
- перенос накопленных актуарных прибылей и убытков по пенсионным планам с установленными выплатами в другие разделы собственного капитала;
- перенос компонента капитала, связанного с выплатами на основе акций с расчетом долевыми инструментами после даты перехода прав на долевые инструменты, в другие разделы собственного капитала.

Возможно, не все приведенные понятия вам знакомы — это не страшно. Единственная причина столь подробного перечисления — показать, как много видов разных по экономическому содержанию операций отражается в собственном капитале предприятия. И их неструктурированное представление в отчете об изменении собственного капитала может легко запутать пользователя.

Совет по МСФО принял совершенно справедливое решение о том, что для пользователей финансовой отчетности важно понимать, какие доходы и расходы отражены непосредственно в капитале предприятия и какой совокупный доход (с учетом чистой прибыли) получен предприятием за отчетный период.

Поэтому, начиная с годовых отчетов за 2009 год, отчет о прибыли или убытке был заменен на отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. И на лицевой стороне отчета об изменении капитала показывается итоговое воздействие чистой прибыли и прочего совокупного дохода на каждый компонент капитала, а также итоговые значения совокупного дохода, полученного предприятием за период.

Остальные операции, отражаемые в отчете об изменении собственного капитала, относятся к операциям, связанным со вкладами собственников, либо к операциям по распределению прибыли, либо к операциям технического переноса сумм из одного раздела капитала в другой.

Подобное представление информации существенно упростило понимание отчета об изменении собственного капитала.

Естественно, Совет по МСФО не мог пренебречь полнотой раскрытия информации, поэтому в примечаниях к финансовой отчетности предприятие обязано показать влияние каждого элемента прочего совокупного дохода на каждый компонент собственного капитала.

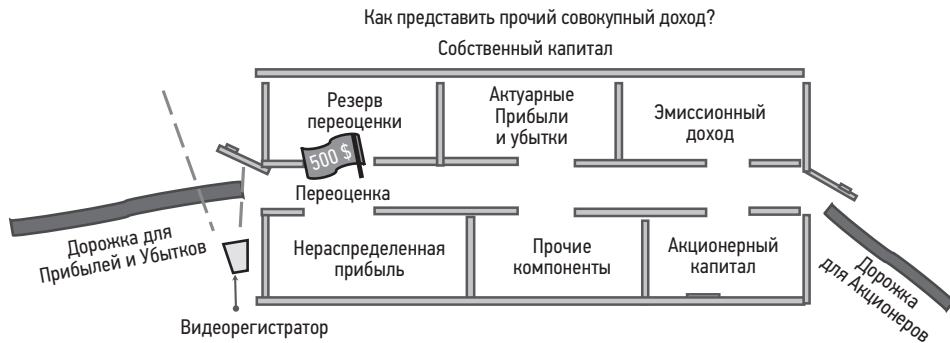
4.2.4. Как правильно сформировать раздел «Прочий совокупный доход»

Есть очень простой способ не ошибиться при формировании раздела «Прочий совокупный доход». С помощью этого метода вы легко поймете, надо ли отражать операцию в конкретном разделе или нет. Для этого потребуются немного воображения.

Но прежде напомним, что раздел «Прочий совокупный доход» — не счет бухгалтерского учета (как «Прибыли и убытки»). Это отчет об операциях с собственным капиталом компании. При этом такие операции должны удовлетворять определению доходов и расходов, то есть не быть связанными со вкладами собственников или с распределением собственниками прибыли.

А теперь представьте себе «собственный капитал» компании в виде одноэтажного дома, на который мы смотрим сверху (рис. 4.3). У него есть главный вход, который предназначен для «входа доходов» и «выхода расходов».

Рядом с главным входом установлен видеорегистратор, который фиксирует всех, кто входит или выходит из дома. Вот этот видеорегистратор, по сути, и собирает информацию для раздела «Прочий совокупный доход». Все проходящие через главный вход (как входящие, так и выходящие) отмечаются видеорегистратором и попадают в раздел «Прочий совокупный доход».



Видеорегиcтpатор — это и есть Отчет о Прочем совокупном доходе

Видеорегиcтpатор:

- Видит: все, что входит и выходит из Собственного капитала по дорожке «Прибылей и убытков»
- НЕ видит: операции внутри собственного капитала, и то, что входит/выходит по дорожке для акционероv

Рис. 4.3. Смысл прочего совокупного дохода

Но у этого дома есть и запасной вход, предназначенный для акционероv. Все операции с акционерами (эмиссия акций, начисление дивидендоv) проходят через него.

Видеорегиcтpатор, стоящий у главного входа, «не видит» тех, кто пользуется запасным входом.

Образ с домом очень удачен. Если собственный капитал можно представить в виде дома, то различные его компоненты можно представить в виде комнат. В доме есть комната для:

- акционерного капитала;
- эмиссионного дохода;
- резерва переоценки ОС и НМА;
- нераспределенной прибыли;
- актуарных прибылей и убытков пенсионных планов с установленными выплатами;
- а также несколько комнат для других компонентов капитала.

Используя этот образ, можно легко представить, что видеорегиcтpатор, стоящий у главного входа, «не видит» перемещения людей из одной комнаты в другую.

Действительно, технические операции, связанные с переносом сумм из одного раздела собственного капитала в другой, не отражаются в разделе «Прочий совокупный доход», потому что не являются доходами и расходами отчетного периода. Видеорегиcтpатор также «не видит» того, что происходит на дорожке, предназначенной для акционероv.

Реклассификация. Через главный вход, предназначенный для доходов и расходов, могут выходить суммы, связанные с реклассификацией ранее признанных в капитале операций.

Реклассификация — это прекращение признания в собственном капитале ранее признанных там доходов и расходов, условия признания которых перестали выполняться в отчетном периоде.

Примером реклассификации может служить прекращение признания накопленного изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования денежных потоков, связанных с реализацией продукции. После проведения хеджируемой денежной операции накопленная в собственном капитале сумма отражается в прибылях и убытках.

МСФО (IAS) 1 содержит требование, чтобы доходы и расходы, представленные в разделе «Прочий совокупный доход», были разделены на:

- доходы и расходы, которые в будущем будут реклассифицированы в прибыли и убытки, и
- доходы и расходы, которые в будущем не будут реклассифицированы в прибыли и убытки.

Нижеследующая памятка, приведенная в табл. 4.4, поможет вам структурировать и запомнить операции, которые отражаются в капитале.

Таблица 4.4. Памятка. Операции, отражаемые в собственном капитале (СК)

Операция	Как попадает в капитал	Порядок выбытия (реклассификации)
1. Переоценка ОС и НМА	В капитал (резерв переоценки) через прочий совокупный доход	1. По мере использования ОС разрешен перенос в нераспределенную прибыль СК. 2. При выбытии ОС перенос в нераспределенную прибыль СК
2. Актуарные прибыли и убытки пенсионных планов с установленными выплатами	В капитал (прочие компоненты) через прочий совокупный доход	Разрешен перенос из раздела в раздел СК
3. Конвертируемые облигации (компонент капитала)	В капитал (прочие компоненты) непосредственно!	Разрешен перенос из раздела в раздел СК
4. Выплаты на основе акций (расчет долевыми инструментами)	В капитал (прочие компоненты) непосредственно!	Разрешен перенос из раздела в раздел СК
5. Хеджирование: а) денежного потока (только эффективная часть)	В капитал (прочие компоненты) через Прочий Совокупный Доход	1. При появлении нефинансового актива или нефинансового обязательства — перенос в БС актива или обязательства. Внимание! Это не реклассификация (в ПрСД не отражаем). 2. Нет нефинансового актива или обязательства — реклассификация через ПрСД и в ПиУ сразу
б) справедливой стоимости долевыми инструментами	В капитал (прочие компоненты) через прочий совокупный доход	Разрешен перенос из раздела в раздел СК
6. Долговые финансовые активы через ПрСД	В капитал (прочие компоненты) через прочий совокупный доход	При выбытии реклассификация через ПрСД в ПиУ сразу

Операция	Как попадает в капитал	Порядок выбытия (реклассификации)
7. Долевые инструменты через ПрСД	В капитал (прочие компоненты) через прочий совокупный доход	Перенос в нераспределенную прибыль СК (НЕ реклассифицируется)
8. Эмиссия акций	В акционерный капитал (в части номинальной стоимости акций). В прочие компоненты (эмиссионный доход) в части превышения цены выпуска над номинальной стоимостью	В дальнейшем остаются без изменения

Обратите внимание!

Обесценение основного средства за счет ранее созданного резерва переоценки не является реклассификацией. Для предприятия обесценение основного средства — это расход. Операция обесценения также отражается в «Прочем совокупном доходе», но является расходом, а не реклассификацией.

Введем новые данные в наш пример, чтобы посмотреть, как отражается в отчетности реклассификация ранее признанных в собственном капитале сумм, а также технические переносы из одного раздела собственного капитала в другой.

Пожалуйста, не расстраивайтесь, если учет операций, связанный с хеджированием, вам пока неизвестен. В этом примере важно продемонстрировать, как сделанные предприятием проводки должны быть отражены в отчете о совокупном доходе.

ПРИМЕР 4.5. ВЗАИМОСВЯЗЬ ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ И ОТЧЕТА ОБ ИЗМЕНЕНИИ КАПИТАЛА (ПРОДОЛЖЕНИЕ ЗАДАНИЯ)

На начало отчетного периода компоненты собственного капитала имели следующие значения:

- акционерный капитал (100 тыс. акций по 1 долл.): 100 тыс. долл.;
- нераспределенная прибыль: 200 тыс. долл.;
- резерв переоценки основных средств: 50 тыс. долл.;
- изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования денежных потоков: 40 тыс. долл.

Итого собственный капитал компании: 390 тыс. долл.

Операции 1–7 из примера выше оставим без изменений. Добавим к ним еще две операции.

Операция 8. От контрагента получены денежные средства, связанные с реализацией товара по ценам, выраженным в иностранной валюте. В прошлом периоде предприятие хеджировало этот денежный поток для нивелирования риска изменения курсов валют (то есть отразило инструмент хеджирования по справедливой стоимости). Изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования за предыдущий период составило 40 тыс. долл.

В отчетном периоде предприятие реклассифицировало суммы изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования из капитала и признало их в «Прибылях и убытках»:

Дт «Собственный капитал (инструмент хеджирования)»	40 тыс. долл.
Кт «Прибыли и убытки»	40 тыс. долл.

Операция 9. В соответствии со своей учетной политикой предприятие переносит резерв переоценки в нераспределенную прибыль по мере использования основных средств. Предприятие оценивает, что с начала отчетного периода основные средства, подлежащие переоценке, будут эксплуатироваться еще 12 лет.

Предприятие правильно сделало проводку на сумму 10 тыс. долл. $((50 \text{ тыс.} + 70 \text{ тыс.}) / 12)$ переноса из резерва переоценки в нераспределенную прибыль:

Дт «Собственный капитал (резерв переоценки)»	10 тыс. долл.
Кт «Собственный капитал (нераспределенная прибыль)»	10 тыс. долл.

Задание:

подготовьте отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе и отчет об изменении собственного капитала.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.5

Операция 8, связанная с реклассификацией ранее признанного дохода от инструмента хеджирования, отражается как в прочем совокупном доходе, так и в прибылях и убытках.

Операция 9, связанная с переносом части резерва переоценки, не отражается в разделе «Прочий совокупный доход», так как этот доход уже был заработан в прошлые периоды (и не является доходом в отчетном).

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

	Прибыли и убытки	\$'000
Выручка		15 000
Себестоимость		(11 000)
Валовая прибыль		4000
Операционные расходы		(3000)
Доход от инструмента хеджирования		40
Прибыль до налогообложения		1040
Налог на прибыль		(200)
Чистая прибыль за период		840
Прочий совокупный доход		
Переоценка основных средств		70
Реклассификация ранее признанного изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования		(40)
Итого прочий совокупный доход		30
Совокупный доход за отчетный период		870

Мы рассмотрели один из самых сложных для понимания российского бухгалтера отчетов — отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Таблица 4.5. Отчет об изменении собственного капитала, \$'000

Статья	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Нераспределенная прибыль	Резерв переоценки	Изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования	Итого капитал
Сальдо на начало отчетного периода	100		200	50	40	390
Чистая прибыль			840			840
Прочий совокупный доход				70	(40)	30
Итого совокупный доход за период			840	70	(40)	870
Эмиссия акций	100	150				250
Начисленные дивиденды			(300)			(300)
Сальдо на конец отчетного периода	200	150	740	120	–	1210

Важно помнить, что в разделе «Прочий совокупный доход» регистрируются все доходы и расходы, корреспондирующие со счетами «собственного капитала» компании, а также ранее признанные в капитале доходы и расходы, условия признания которых перестали выполняться в отчетном периоде.

При этом операции, связанные со вкладами собственников и распределением прибыли, не отражаются в «Прочем совокупном доходе», как не отражаются операции переноса сумм из одного раздела собственного капитала в другой.

4.2.5. Отчет об изменении собственного капитала.

Упрощения для экзамена ДипИФР-Рус

В целом отчет об изменении собственного капитала не отличается от привычного российского учета. В предыдущих примерах данной главы мы вместе с отчетом о совокупном доходе формировали и отчет об изменении капитала.

На экзамене ДипИФР-Рус отчет об изменении капитала тестируется только в консолидационной задаче, и его форма сильно упрощена.

На экзамене ДипИФР-Рус экзаменатор использует следующие два упрощения:

- совокупный доход (то есть чистая прибыль и прочий совокупный доход) показывается одной строкой;
- все разделы собственного капитала, кроме «неконтролирующей доли», агрегированы в один раздел «Контролирующая доля».

- Иными словами, в разделе «Контролирующая доля» агрегированы следующие статьи:
- акционерный капитал;
- эмиссионный доход;
- нераспределенная прибыль;
- резерв переоценки основных средств и нематериальных активов;
- все прочие компоненты капитала.

В табл. 4.6 представлен вид консолидированного отчета об изменении капитала (значения условные).

Таблица 4.6. Вид консолидированного отчета об изменении капитала Группы «Альфа» (для экзамена ДипИФР-Рус), \$'000

Показатель	Контролирующая доля	Неконтролирующая доля	Итого
Сальдо на начало периода	10 000	1000	11 000
Эмиссия акций	4000	–	4000
Совокупный доход за год	2000	400	2400
Дивиденды	(800)	(300)	(1100)
Компонент капитала конвертируемых облигаций	250	–	250
Компонент капитала при выплате акций с расчетом долевыми инструментами	150	–	150
Сальдо на конец периода	15 600	1100	16 700

Более подробно вопросы формирования отчета об изменении капитала мы рассмотрим в части 3 книги, посвященной вопросам консолидации.

4.3. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

Обратите внимание!

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус и в данном подразделе приведен для справки.

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» регулирует порядок представления компаниями промежуточной финансовой отчетности. Стандарт был выпущен в 2000 году и с тех пор изменялся незначительно.

Полный комплект международных стандартов регулирует представление финансовой отчетности на ежегодной основе и не требует представления промежуточной отчетности (то есть отчетности за периоды меньше года).

Тем не менее Совет по МСФО был вынужден принять отдельный стандарт для упорядочивания процесса представления промежуточной отчетности, так как государственные органы, регулирующие бухгалтерский учет, регуляторы рынка ценных бумаг и сами биржи зачастую требуют ее представления.

Совет по МСФО в МСФО (IAS) 34 не определяет, какие предприятия и как часто должны публиковать промежуточную финансовую отчетность, а только регламентирует порядок ее представления. Но в целом приветствует стремление предприятий готовить промежуточную финансовую отчетность.

Промежуточный период — это отчетный финансовый период короче полного финансового года.

Обратите внимание!

Это определение не устанавливает жесткий временной период. Промежуточный период может быть и полугодовым, и квартальным, и ежемесячным. Таким образом, установление конкретного периода представления промежуточной отчетности является прерогативой учетной политики предприятия.

По МСФО (IAS) 34 предприятие может выбрать одну из двух форм представления промежуточной финансовой отчетности:

- полный комплект финансовой отчетности;
- сокращенный комплект финансовой отчетности.

Полный комплект промежуточной финансовой отчетности по форме — обычный годовой комплект финансовой отчетности, представление которого регулируется МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Комплект включает в себя:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе;
- отчет об изменениях собственного капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания, состоящие из краткого изложения основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Сокращенный комплект промежуточной финансовой отчетности содержит:

- сокращенный отчет о финансовом положении;
- сокращенный отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе;
- сокращенный отчет об изменениях собственного капитала;
- сокращенный отчет о движении денежных средств;
- избранные примечания к отчетности.

Что подразумевается под понятием «сокращенный»?

Сокращенная отчетность должна включать как минимум каждый заголовок и промежуточный итог, которые были включены в последнюю годовую финансовую отчетность, а также избранные примечания.

В обоих случаях, если компания подпадает под действие МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию», она должна рассчитывать показатели базовой и разводненной прибыли на акцию.

Промежуточная финансовая отчетность готовится исходя из единых принципов (как для годовой, так и для промежуточной отчетности):

- учетной политики;
- порядка признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

Демонстрация промежуточной финансовой отчетности на экзамене ДипИФР-Рус не требуется. Однако необходимо четко представлять, за какие периоды представляется промежуточная финансовая отчетность.

Предприятие представляет промежуточную финансовую отчетность за промежуточный период текущего финансового года и сравнительную информацию за аналогичный период предыдущего финансового года в следующем порядке:

- отчет о финансовом положении (два отчета): на конец текущего промежуточного периода и на конец предыдущего финансового года;
- отчет о совокупном доходе (четыре отчета):
 - за текущий промежуточный период;
 - нарастающим итогом с начала финансового года до даты окончания текущего отчетного периода;
 - за сравнительный промежуточный период прошлого финансового года;
 - нарастающим итогом с начала прошлого финансового года до даты окончания соответствующего промежуточного периода в прошлом финансовом году;
- отчет об изменении собственного капитала (два отчета): нарастающим итогом с начала финансового года до даты окончания текущего отчетного периода и за соответствующий период прошлого финансового года;
- отчет о движении денежных средств (два отчета): нарастающим итогом с начала финансового года до даты окончания текущего отчетного периода и за соответствующий период прошлого финансового года.

ПРИМЕР 4.6. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Компания представляет финансовую отчетность по состоянию на 31 декабря каждого года. По требованиям биржи компания также представляет промежуточную финансовую отчетность, и в настоящее время идет подготовка промежуточной отчетности по состоянию на 30 сентября 2015 года. В своей учетной политике компания определила, что промежуточный период составляет три месяца.

Задание:

объясните, за какой период (или на какие даты) компания должна представить промежуточную финансовую отчетность.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.6

Компания представляет промежуточную финансовую отчетность за следующие периоды:

1. Отчет о финансовом положении (2 отчета): на 30.09.15 и 31.12.14.
2. Отчет о совокупном доходе (4 отчета):
 - за период с 01.07.15 по 30.09.15;
 - за период с 01.01.15 по 30.09.15;
 - за сравнительный период с 01.07.14 по 30.09.14;
 - за сравнительный период с 01.01.14 по 30.09.14;
3. Отчет об изменении собственного капитала (2 отчета):
 - за период с 01.01.15 по 30.09.15;
 - за сравнительный период с 01.01.14 по 30.09.14;
4. Отчет о движении денежных средств:
 - за период с 01.01.15 по 30.09.15;
 - за сравнительный период с 01.01.14 по 30.09.14.

4.4. МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода»

Первые версии МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» (тогда он назывался «Непредвиденные обстоятельства и события, произошедшие после отчетной даты») были приняты еще в 1978 году, и сегодня мы работаем с версией, последний крупный пересмотр которой состоялся в декабре 2003 года.

На экзамене ДипИФР-Рус этот стандарт достаточно важен. Начиная с 2011 года он появляется в 44% сессий (тестировался в четырех сессиях из десяти). Обычно МСФО (IAS) 10 не тестируется сам по себе, а идет в паре с каким-то стандартом. Именно поэтому мы рассматриваем его одним из первых.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Основные вопросы, на которые отвечает стандарт:

- как относиться к событиям, которые произошли после отчетной даты, в период, когда предприятие еще только формирует отчетность за прошедший год;
- должны ли мы вносить изменения в готовящуюся отчетность или игнорировать эти события;
- и вообще, чем должен ограничиваться этот период подготовки отчетности, во время которого еще можно вносить изменения?

Начнем с последнего вопроса.

События после окончания отчетного периода — это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между окончанием отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

Дата утверждения отчетности к выпуску, порядок утверждения отчетности и орган, который на это уполномочен, — все это может сильно отличаться от законодательных требований каждой из стран. Например, исходя из российского акционерного законодательства, датой утверждения отчетности к выпуску является дата утверждения отчетности советом директоров.

На экзамене ДипИФР-Рус не тестируется понимание того, какой орган и на какую дату утверждает отчетность к выпуску. В экзаменационных задачах дата утверждения отчетности к выпуску всегда явно прописана. Однако нужно помнить один важный момент. Экзаменатор считает, что период подготовки отчетности не может быть меньше месяца, поэтому все события, которые происходят в течение первого месяца после отчетной даты, по умолчанию являются событиями после отчетного периода (даже если дата утверждения отчетности к выпуску при этом явно не прописана).

Сами события после окончания отчетного периода делятся на два типа:

- **корректирующие события** — события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату;
- **некорректирующие события** — события, свидетельствующие о возникновении определенных условий после окончания отчетного периода.

При наличии **корректирующих событий** предприятие обязано скорректировать свою финансовую отчетность.

При наличии **некорректирующих событий** (в случае их существенности) предприятие обязано раскрывать их в примечаниях к финансовой отчетности.

Утверждение дивидендов после отчетной даты (даже если эти дивиденды — распределение прибыли отчетного периода) — всегда некорректирующее событие. Поскольку сам факт утверждения дивидендов (или решение об отсутствии дивидендов по результатам отчетного года) — это всегда существенное событие, оно в обязательном порядке должно раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности.

Если вы внимательно посмотрите на конспект к МСФО (IAS) 10, то заметите, что для корректирующих событий приведены пять примеров, а для некорректирующих событий примеров нет.

На самом деле эти примеры работают как для корректирующих событий, так и для некорректирующих — все зависит от того, что подтверждает событие после окончания отчетного периода:

- событие после окончания отчетного периода подтверждает наличие определенных условий, существовавших на отчетную дату;
- событие после окончания отчетного периода подтверждает наличие условий, возникших после отчетной даты.

Если мы не можем однозначно определить, существовало ли это условие на отчетную дату или возникло после нее, то, исходя из принципа осмотрительности, мы считаем, что это условие существовало на отчетную дату (подробнее об этом в примере 4.8).

Обратите внимание!

В ситуациях, регулируемых МСФО (IAS) 10, всегда два события. После отчетной даты мы сталкиваемся с неким событием-следствием, причину которого мы еще не знаем (допустим, банкротство дебитора). Далее мы делаем анализ и определяем дату возникновения события, послужившего причиной произошедшего. Если событие-причина произошло в отчетном периоде, то событие корректирующее, если после отчетного периода — некорректирующее (рис. 4.4).

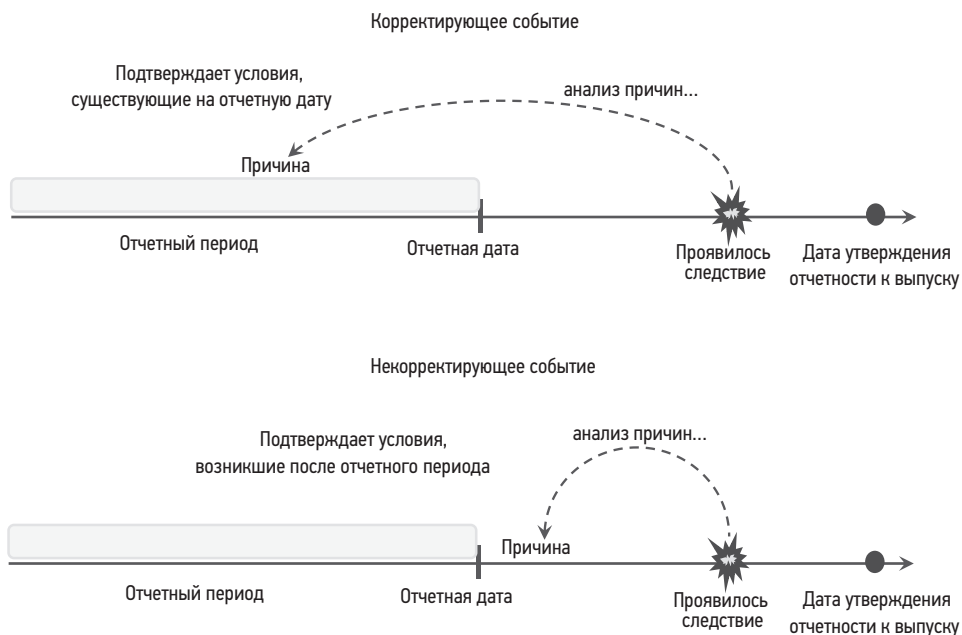


Рис. 4.4. Корректирующее и некорректирующее событие

Разберем работу МСФО (IAS) 10 на нескольких примерах. Более подробно взаимодействие МСФО (IAS) 10 с другими стандартами разберем в соответствующих главах. Обратите внимание, что в примере 4.8 (продажа запасов по цене ниже балансовой стоимости) не указана дата отчетности к выпуску (вы должны самостоятельно определить, что это события, произошедшие после отчетного периода).

ПРИМЕР 4.7. УРЕГУЛИРОВАНИЕ СУДЕБНОГО СПОРА

Компания «Дельта» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года. Датой утверждения отчетности к выпуску является 15 декабря 2015 года.

9 ноября 2015 года «Дельта» в суде проиграла судебное разбирательство с покупателем А. По решению суда «Дельта» обязана возместить покупателю ущерб в размере 3 млн долл.

10 ноября 2015 года «Дельта» в суде проиграла судебное разбирательство с покупателем В. По решению суда «Дельта» обязана возместить покупателю ущерб в размере 1 млн долл.

Подробности каждого из судебных дел приведены ниже.

Судебное разбирательство с покупателем А связано с поставкой ему в августе 2015 года некачественных комплектующих. Руководство «Дельты» считает, что повреждение комплектующим нанес сам покупатель, нарушив режим хранения на своем складе. Однако покупателю удалось доказать в суде, что брак комплектующих связан именно с производственным процессом «Дельты».

Судебное разбирательство с покупателем В также связано с поставкой некачественных комплектующих. Поставка была осуществлена в начале октября 2015 года. Покупателю В тоже удалось убедить суд в том, что брак комплектующих вызван именно нарушениями в производственном процессе «Дельты».

Ни в том ни в другом случае руководство «Дельты» не создавало резерв под возможное возмещение ущерба покупателям, не считая проигрыш в суде вероятным. Оба события являются для «Дельта» существенными.

Задание:

объясните, как данные события должны быть отражены в отчетности компании «Дельта» за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.7

Оба события (проигрыш в суде) — 9 ноября 2015 года и 10 ноября 2015 года — это события после окончания отчетного периода.

Проигрыш в суде 9 ноября 2015 года (покупателю А) — это корректирующее событие, так как суд подтвердил, что на отчетную дату «Дельта» поставила покупателю бракованные комплектующие. Иными словами, подтвердился факт наличия у «Дельты» существующего обязательства на отчетную дату.

Таким образом, «Дельта» обязана скорректировать свою отчетность и отразить на 30 сентября 2015 года резерв по возмещению ущерба покупателю А в сумме 3000 тыс. долл. (краткосрочное обязательство).

Резерв в сумме 3000 тыс. долл. создается за счет расходов периода (Дт «Прибыли и убытки»).

Проигрыш в суде 10 ноября 2015 года (покупателю В) — это некорректирующее событие, так как поставка была осуществлена после отчетной даты (в октябре 2015 года), то есть на отчетную дату «Дельта» не имеет никаких обязательств перед покупателем В.

Некорректирующее событие не изменяет суммы, отражаемые в финансовой отчетности.

Поскольку данное событие существенно, «Дельта» обязана раскрыть его характер и сумму в примечаниях к финансовой отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

ПРИМЕР 4.8. ПРОДАЖА ЗАПАСОВ ПО ЦЕНЕ НИЖЕ БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ

Компания «Эпсилон» готовит отчетность за год, закончившийся 31 марта 2015 года.

На 31 марта 2015 года на складе «Эпсилон» хранилась продукция 1 в количестве 1 млн штук себестоимостью 10 долл. и продукция 2 в количестве 3 млн штук себестоимостью 4 долл.

В течение года, закончившегося 31 марта 2015 года, продукция 1 продавалась по цене 15 долл. за штуку, а продукция 2 — по цене 7 долл. за штуку.

Однако последние две недели марта 2015 года не осуществлялось продаж обоих видов продукции (можно обоснованно считать, что с 16 марта 2015 года по 31 марта 2015 года складские остатки продукции 1 и продукции 2 не менялись).

Имеются следующие данные о продукции 1 и продукции 2.

Продукция 1. 20 марта 2015 года конкурент «Эпсилон» вывел на рынок товар, аналогичный продукции 1, но значительно превосходящий ее по потребительским характеристикам. Цена товара конкурента была ниже 10 долл. за штуку. 15 апреля 2015 года руководство «Эпсилона» приняло решение о снижении продажной цены продукции 1 до 8 долл. за штуку. После этого решения продажи продукции 1 возобновились.

Продукция 2. 3 апреля 2015 года произошло неожиданное затопление складов «Эпсилона», где хранился запас продукции 2. В результате затопления весь запас продукции 2 был поврежден, и 15 апреля 2015 года руководство «Эпсилона» приняло решение о снижении ее продажной цены до 3 долл. за штуку. После этого продажи продукции 2 возобновились.

Можно считать незначительными затраты на продажу обоих видов продукции и затраты на восстановление продукции 2.

Снижение продажной цены продукции 1 и продукции 2 является для «Эпсилона» существенным фактом.

Задание:

объясните, как данные события должны быть отражены в отчетности компании «Эпсилон» за год, закончившийся 31 марта 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.8

Снижение цен продукции 1 и продукции 2 — это событие после окончания отчетного периода.

Снижение цены на продукцию 1 — это корректирующее событие, которое подтверждает, что на отчетную дату 31 марта 2015 года рыночная цена продукции 1 значительно упала, так как на эту дату на рынке уже существовал товар конкурента.

Последующая оценка запасов осуществляется по наименьшей цене из:

- себестоимости (10 долл. за штуку);
- чистой цены реализации (8 долл. за штуку).

Новая балансовая стоимость запасов продукции 1 на 31 марта 2015 года составила 8000 тыс. долл. (1 млн шт. × 8 долл.). Отражается как краткосрочный актив.

Обесценение запасов относится в Дт «Прибыли и убытки» в сумме 2000 тыс. долл. (1 млн шт. × (10 – 8)).

Снижение цены на продукцию 2 — это некорректирующее событие, которое подтверждает, что причина снижения цен вызвана событием, произошедшим после отчетной даты (затопление склада).

Некорректирующее событие не корректирует суммы в финансовой отчетности. Таким образом, величина запаса продукции 2 на 31 марта 2015 года не изменится и будет равна 12 000 тыс. долл. (3 млн шт. × 4) (краткосрочный актив).

Однако некорректирующее событие должно быть раскрыто в примечаниях к финансовой отчетности.

Выписка из отчетности «Эпсилона» на 31 марта 2015 года

	\$'000
Отчет о совокупном доходе	
Прибыли и убытки	
Обесценение запасов	(2000)

Отчет о финансовом положении	
Краткосрочные активы	
Запасы	
Запас продукции 1	8000
Запас продукции 2	12 000

ПРИМЕР 4.9. ОБНАРУЖЕНИЕ ФАКТА МОШЕННИЧЕСТВА

Компания «Каппа» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года. Датой утверждения отчетности к выпуску является 15 декабря 2015 года.

У компании «Каппа» есть несколько подразделений в разных регионах страны, каждое из которых имеет отдельный кассовый узел.

1 ноября 2015 года руководству «Каппы» стало известно о невыходе на работу двух кассиров, работавших в подразделении А и в подразделении В. Проведенная инвентаризация показала, что недостача в подразделении А составляет 100 тыс. долл., а недостача в подразделении В — 70 тыс. долл.

Имеются следующие данные о работе кассиров.

Кассир подразделения А был принят на работу 1 июля 2015 года, именно на эту дату была проведена инвентаризация кассовых остатков подразделения А, которая не выявила расхождений.

Кассир подразделения В был принят на работу 1 октября 2015 года, на эту дату также была проведена инвентаризация кассовых остатков подразделения В, которая не выявила расхождений.

Можно обоснованно считать, что обе суммы являются для «Каппы» существенными.

Задание:

объясните, как эти события должны быть отражены в отчетности компании «Каппа» за год, закончившийся 31 марта 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.9

Выявление недостач в подразделениях А и В — это события после окончания отчетного периода.

Выявление недостачи в подразделении А — это корректирующее событие. Поскольку невозможно точно установить, когда произошел факт мошенничества — до или после отчетной даты, исходя из принципа осмотрительности мы считаем, что факт мошенничества произошел до отчетной даты, так как кассир имел все возможности для этого.

Корректирующее событие требует корректировки финансовой отчетности. Недостача должна быть отнесена в дебет прибылей и убытков в сумме 100 тыс. долл.

Остатки денежных средств и их эквивалентов на 30 сентября 2015 года должны быть уменьшены на 100 тыс. долл.

Выявление недостачи в подразделении В — это некорректирующее событие, так как мы можем точно установить, что факт мошенничества произошел после отчетной даты (так как к 1 октября 2015 года была проведена инвентаризация).

Некорректирующее событие не корректирует суммы в финансовой отчетности, однако требует раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности.

4.5. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» впервые был принят в феврале 1978 года. Последний значительный пересмотр этого стандарта приходится на декабрь 2003 года.

На экзамене ДипИФР-Рус стандарт чаще всего тестируется в паре с каким-либо ведущим стандартом.

МСФО (IAS) 8 в соответствии со своим названием разделен на три части:

- требования к применению учетной политики;
- порядок осуществления и изменения бухгалтерских оценок;
- порядок отражения в отчетности исправления ошибок.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

4.5.1. Требования к применению учетной политики

Учетная политика — это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

Применение учетной политики должно приводить к тому, чтобы информация, представленная в отчетности, была:

- уместна (релевантна);
- надежна.

Информация считается **уместной (релевантной)**, если пользователь на ее основе может принимать экономические решения и делать (или пересматривать ранее сделанные) оценки.

Информация считается надежной, если она отвечает следующим пяти дополнительным критериям:

- 1) **достоверно представлена** в части финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств предприятия;
- 2) **имеет приоритет экономического содержания над юридической формой**, то есть отражает экономическую сущность операций, а не только их юридическую форму;
- 3) **нейтральна (непредвзята)**, то есть отчетность составлена без намерения оказать определенное влияние на пользователя отчетности;
- 4) **осмотрительна (консервативна)**, то есть оценки в условиях неопределенности принимаются с определенной степенью осторожности таким образом, чтобы активы

и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. Однако этот принцип не предполагает подготовку отчетности исходя из самых пессимистич- ных оценок, то есть подобная отчетность вводила бы пользователей в заблуждение;

- 5) **полна во всех существенных аспектах**, то есть в отчетности отсутствуют пропуски существенной информации.

Если какие-либо операции не регламентируются международными стандартами, то при разработке учетной политики в отношении данных операций предприятие должно основываться:

- на Концептуальных основах финансовой отчетности;
- на собственных суждениях таким образом, чтобы информация, представленная в отчетности, была уместна и надежна (при этом могут использоваться как нормативные документы по бухгалтерскому учету других органов, так и принятая отраслевая практика).

Применение учетной политики должно быть:

- **последовательным** от периода к периоду и в отношении аналогичных операций и событий;
- **обязательным**, если эффект от ее применения существен (то есть если эффект от ее применения несуществен, то применение учетной политики необязательно);
- **соответствующим требованиям МСФО** (применение предыдущего пункта не должно приводить к существенным отклонениям от МСФО).

Изменения в учетную политику вносятся, если:

- это требует какой-либо МСФО;
- финансовая отчетность будет представлять более уместную и надежную информа- цию.

Изменения в учетной политике применяются **ретроспективно**, если иное не установлено переходными положениями новых МСФО.

Ретроспективное применение учетной политики — это применение новой учетной по- литики к операциям и событиям таким образом, как если бы такая учетная политика использовалась и в прошлом.

На практике требование ретроспективного применения приводит к пересчету сравни- тельной информации (информации за прошедшие периоды), при этом:

- корректируется сальдо компонента капитала за самый ранний из представленных периодов;
- корректируются сравнительные данные за каждый из представленных периодов.

Требование ретроспективного применения новой учетной политики имеет следующие исключения:

- когда ретроспективное применение практически невозможно осуществить, то есть невозможно оценить эффект применения новой учетной политики к прошлым пе- риодам;
- первое применение оценки основных средств по модели переоцененной стоимости.

ПРИМЕР 4.10. ИЗМЕНЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Компания «Дельта» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года. Сравнительная информация представляется за один предшествующий период.

Основной деятельностью «Дельты» является добыча полезных ископаемых, для чего используется добывающая установка. Добывающая установка учитывается как основное средство с использованием учета по модели фактических затрат с применением линейного метода амортизации. Добывающая установка была установлена и готова к эксплуатации с 1 октября 2010 года. Первоначальная стоимость установки — 30 млн долл. Срок полезного использования был определен в 15 лет начиная с 1 октября 2010 года, и данная оценка не изменилась на 30 сентября 2014 года. Таким образом, в отчете о финансовом положении на 30 сентября 2014 года балансовая стоимость добывающего оборудования отражалась в сумме 22 млн долл.

1 октября 2014 года руководство «Дельты» решило изменить учетную политику в отношении применяемого метода амортизации к добывающему оборудованию. Ранее применяемый линейный метод амортизации решено изменить на метод единиц производства, основанный на объеме добытой руды. Руководство «Дельты» считает, что применение данного метода более уместно и представит в отчетности более надежную информацию.

Технические характеристики оборудования позволяют извлечь 500 тыс. т полезных ископаемых за все время работы оборудования.

Имеются следующие данные о добыче полезных ископаемых за время работы оборудования:

Период работы оборудования	Фактическая добыча полезных ископаемых, тыс. т
с 01.10.10 по 30.09.13	120
с 01.10.13 по 30.09.14	25
с 01.10.14 по 30.09.15	35

Сальдо нераспределенной прибыли на 30.09.13 — 41,5 млн долл.

Задание:

объясните, как данное изменение учетной политики должно быть представлено в отчетности компании «Дельта» за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, включая соответствующую сравнительную информацию.

Обратите внимание!

Пункт 61 МСФО (IAS) 16 устанавливает, что применяемый метод амортизации должен анализироваться на предмет возможного пересмотра в случае значительного изменения в потреблении будущих экономических выгод. Именно это изменение метода амортизации и является изменением в бухгалтерской оценке. В данном случае изменения в модели потребления экономических выгод не произошло, поэтому данное изменение метода начисления амортизации является изменением учетной политики.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.10

Изменение метода начисления амортизации является изменением учетной политики.

Новая учетная политика применяется ретроспективно к предыдущим периодам.

Таким образом, должно быть пересчитано:

- сальдо нераспределенной прибыли в отчете об изменении собственного капитала на самый ранний из представленных периодов (сальдо на 01.10.13);
- сравнительные данные амортизации за год, закончившийся 30.09.14;
- балансовая стоимость оборудования на 30.09.14.

Балансовая стоимость оборудования на 30.09.13 при применении линейного метода амортизации составит 24 000 тыс. долл. $(30\ 000 \times (15 \text{ лет} - 3 \text{ года}) / 15 \text{ лет})$.

Балансовая стоимость оборудования на 30.09.13 при начислении амортизации методом единиц производства равна 22 800 тыс. долл. $(30\ 000 \times (500 \text{ тыс. т} - 120 \text{ тыс. т}) / 500 \text{ тыс. т})$.

Корректировка нераспределенной прибыли на 01.10.13 (в сторону уменьшения) в связи с изменением учетной политики — 1200 тыс. долл. $(24\ 000 - 22\ 800)$.

Сальдо нераспределенной прибыли на 01.10.13 — 40 300 тыс. долл. $(41\ 500 - 1200)$.

Амортизация за год, закончившийся 30.09.14: Дт «Прибыли и убытки» — 1500 тыс. долл. $(30\ 000 \times 25 \text{ тыс. т} / 500 \text{ тыс. т})$.

Балансовая стоимость оборудования на 30.09.14 — 21 300 тыс. долл. $(22\ 800 - 1500)$. Отражается как внеоборотный актив.

Амортизация за год, закончившийся 30.09.15: Дт «Прибыли и убытки» — 2100 тыс. долл. $(30\ 000 \times 35 \text{ тыс. т} / 500 \text{ тыс. т})$.

Балансовая стоимость оборудования на 30.09.15 — 19 200 тыс. долл. $(21\ 300 - 2100)$. Отражается внеоборотный актив.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

	2015 года	2014 года
Прибыли и убытки		
Амортизация	(2100)	(1500)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

	2015 года	2014 года
Долгосрочные активы		
Основные средства	19 200	21 300

Выписка из отчета об изменении собственного капитала на 30 сентября 2015 года, \$'000

01.10.13. Сальдо нераспределенной прибыли	41 500
Влияние изменения учетной политики	(1200)
01.10.13. Пересчитанное сальдо нераспределенной прибыли	40 300

4.5.2. Изменения в бухгалтерских оценках

Изменение в бухгалтерской оценке — это корректировка элемента финансовой отчетности (балансовой стоимости актива, или обязательства, или суммы периодического потребления актива), которая возникает в результате оценки его текущего состояния.

Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления **новой информации** или развития событий и, соответственно, не признаются корректировками ошибок.

Примеры бухгалтерских оценок:

- срок полезного использования основных средств;
- ликвидационная стоимость основных средств;
- оценка суммы резервов;
- оценка вероятности притока/оттока экономических выгод;
- оценка справедливой стоимости активов и обязательств.

При этом необходимо различать базу (методику осуществления) оценки и саму бухгалтерскую оценку. Изменение базы оценки, то есть методики осуществления оценки, является изменением учетной политики, а не бухгалтерской оценки.

Изменение в бухгалтерской оценке осуществляется **перспективно**, то есть воздействует на текущий отчетный период и на будущие периоды. Пересчет и корректировка прошлых периодов при этом не требуются.

ПРИМЕР 4.11. ИЗМЕНЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОЦЕНКЕ

Компания «Лямбда» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года. Сравнительная информация представляется за один предшествующий период.

1 октября 2013 года «Лямбда» приобрела оборудование первоначальной стоимостью в 20 млн долл. На дату приобретения срок полезного использования оценивался в 8 лет, а ликвидационная стоимость в сумме 2 млн долл.

30 сентября 2015 года «Лямбда» провела оценку срока полезного использования оборудования и величины остаточной (ликвидационной) стоимости. Результаты проведения оценки 30 сентября 2015 года были следующими:

- общий срок полезного использования оборудования не изменился;
- ликвидационная стоимость оборудования составила 1,65 млн долл.

Задание:

объясните, как данное изменение должно быть представлено в отчетности компании «Лямбда» за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, включая соответствующую сравнительную информацию.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.11

Изменение ликвидационной стоимости оборудования на 30.09.2015 является изменением бухгалтерской оценки.

Изменение бухгалтерской оценки осуществляется перспективно, то есть воздействует на текущий и будущие периоды.

Предыдущий период при этом не корректируется.

Амортизируемая стоимость на 01.10.13 — 18 000 тыс. долл. (20 000 – 2000).

Амортизация за год, закончившийся 30.09.14: Дт «Прибыли и убытки» — 2250 тыс. долл. (18 000 / 8 лет).

Балансовая стоимость оборудования на 30.09.14 — 17 750 тыс. долл. (20 000 – 2250). Отражается как внеоборотный актив.

Амортизируемая стоимость на 01.10.14 — 16 100 тыс. долл. (17 750 – 1650).

Срок амортизации начиная с 01.10.14 — 7 лет (8 – 1).

Амортизация за год, закончившийся 30.09.15: Дт «Прибыли и убытки» — 2300 тыс. долл. (16 100 / 7 лет).

Балансовая стоимость оборудования на 30.09.15 — 15 450 тыс. долл. (17 750 – 2300). Отражается как внеоборотный актив.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

	2015 года	2014 года
Прибыли и убытки		
Амортизация	(2300)	(2250)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

	2015 года	2014 года
Долгосрочные активы		
Основные средства	15 450	17 750

4.5.3. Исправление ошибок

Ошибки предыдущих периодов — это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие:

- неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая:
 - имела в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску;
 - могла обоснованно ожидаться к получению и быть рассмотренной в ходе подготовки и представления этой финансовой отчетности;
- математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательного или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

Наличие ошибок в финансовой отчетности недопустимо.

Поэтому исправление ошибок в финансовой отчетности производится путем **ретроспективной корректировки**:

- сравнительных данных предыдущих отчетных периодов, если ошибка была допущена внутри этих периодов;
- сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний из представленных в отчетности периодов (если ошибка была допущена за пределами сравнительных периодов).

Обратите внимание!

МСФО (IAS) 8 регулирует корректировку отчетности в случае обнаружения и исправления ошибки, но не устанавливает порядок исправления ошибки в бухгалтерских данных.

Скорее всего, в бухгалтерской базе ошибка, допущенная в более ранних периодах, будет исправлена как раз в текущем периоде (так как корректировки бухгалтерских данных прошлых периодов обычно заблокированы), однако бухгалтерская отчетность будет корректироваться ретроспективно (то есть в прошлых периодах).

ПРИМЕР 4.12. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК

Компания «Сигма» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года. Сравнительная информация представляется за один предшествующий период.

1 октября 2012 года «Сигма» приобрела оборудование первоначальной стоимостью в 15 млн долл. На дату приобретения срок полезного использования оценивался в 10 лет, а ликвидационная стоимость оценивалась в 1 млн долл. Данные оценки подтверждались на каждую отчетную дату 30 сентября 2013, 2014 и 2015 годов.

15 октября 2015 года финансовый контролер «Сигмы» обнаружил, что при начислении амортизации и при расчете балансовой стоимости оборудования не учитывалось значение ликвидационной стоимости.

Таким образом, в предварительной финансовой отчетности за год, завершившийся 30 сентября 2015 года, были представлены следующие данные.

Балансовая стоимость основных средств на:

30 сентября 2015 года (предварительные данные)	10,5 млн долл.
30 сентября 2014 года (сравнительные данные)	12 млн долл.

Амортизация была отнесена на прибыли и убытки в сумме 1,5 млн долл. как в предварительной финансовой отчетности за год, завершившийся 30 сентября 2015 года, так и за год, завершившийся 30 сентября 2014 года.

Задание:

объясните, как данное событие должно быть представлено в отчетности компании «Сигма» за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, включая соответствующую сравнительную информацию.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.12

Неиспользование ликвидационной стоимости при расчете амортизационных отчислений — это ошибка.

Ошибка выявлена до даты утверждения отчетности к выпуску. Таким образом, она должна быть исправлена в отчетности за год, завершившийся 30 сентября 2015 года.

Ошибки исправляются путем ретроспективной корректировки:

- сравнительной информации прошлых периодов;
- входящего сальдо нераспределенной прибыли на 01.10.13 в отчете об изменении собственного капитала (так как ошибка была совершена до начала сравнительного периода).

Амортизируемая сумма оборудования — 14 000 тыс. долл. (15 000 – 1000).

Ежегодное начисление амортизации должно составлять (Дт «Прибыли и убытки») — 1400 тыс. долл. (14 000 / 10 лет).

Балансовая стоимость оборудования на 30.09.13 (до исправления ошибки) — 13 500 тыс. долл. (15 000 – 1500).

Балансовая стоимость оборудования на 30.09.13 (после исправления ошибки) — 13 600 тыс. долл. (15 000 – 1400).

Таким образом, входящее сальдо нераспределенной прибыли на 01.10.13 в отчете об изменении собственного капитала должно быть увеличено на 100 тыс. долл. (так как сумма амортизации в результате исправления ошибки уменьшилась).

Балансовая стоимость основных средств (оборудования) на 30.09.14 (после исправления ошибки) — 12 200 тыс. долл. (13 600 – 1400). Отражается как внеоборотный актив.

Балансовая стоимость основных средств (оборудования) на 30.09.15 (после исправления ошибки) — 10 800 тыс. долл. (12 200 – 1400). Отражается как внеоборотный актив.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

	2015 года	2014 года
Прибыли и убытки		
Амортизация	(1400)	(1400)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

	2015 года	2014 года
Долгосрочные активы		
Основные средства	10 800	12 200

Выписка из отчета об изменении собственного капитала на 30 сентября 2015 года, \$'000

01.10.13 Сальдо нераспределенной прибыли	X
Влияние исправления ошибки	100
01.10.13 Пересчитанное сальдо нераспределенной прибыли	X + 100

4.6. Дисконтирование и временная стоимость денег

На экзамене ДипИФР-Рус вы наверняка встретите такие понятия, как «существенность фактора времени», «приведенная стоимость» или «дисконтированная стоимость». Обычно эти понятия, особенно термин «дисконтирование», кажутся слушателям сложными и непонятными, формируют психологический «ступор» и ощущение невозможности разобраться в этом вопросе. Однако все достаточно просто. Уделим этому вопросу немного времени, и в дальнейшем вы легко будете дисконтировать денежный поток (находить его приведенную стоимость).

4.6.1. Временная стоимость денег

Временная стоимость денег — это экономическая концепция, по которой определенная сумма денег в настоящий момент представляет большую ценность, чем в будущем.

Представьте, что вы держите в руках 10 тыс. руб. Что ценнее: эти 10 тыс. руб. сейчас или через год? Думаю, что ваш ответ будет однозначным: конечно, 10 тыс. руб. лучше иметь сейчас.

В экономических отношениях между субъектами все точно так же — ценность 10 тыс. руб. сейчас больше, чем ценность этих же 10 тыс. руб. через год.

Почему так? Дело в том, что большая ценность денежных средств сейчас обусловлена наличием трех факторов:

- способностью денежных средств приносить доход;
- риском невозврата денежных средств (или их части) в будущем;
- инфляцией.

Имея сейчас на руках 10 тыс. руб., мы можем положить их в банк на депозит (допустим, под 8% годовых), и через год у нас уже будет 10 800 руб.

Теперь представьте, что к вам обратился знакомый с просьбой одолжить 10 тыс. руб. на год. Ваши рассуждения могут выглядеть примерно так. Если я на год положу деньги в банк, то практически без риска для себя получу 800 руб. в виде процентов (мы рассмотрим банковскую ставку в 8% годовых). Но знакомый не банк, у него может что-то случиться, и через год он не вернет мне эти 10 тыс. руб., или вернет не всю сумму, или попросит отложить возврат еще на один год. Наверное, стоит увеличить процент, под который я предоставляю деньги в долг.

В результате рассуждений вы можете предоставить деньги знакомому не по банковской ставке в 8%, а, допустим, 15% годовых.

Кроме того, на ваше решение, безусловно, повлияет инфляция. Понятно, что на 10 тыс. руб. сейчас можно физически купить больше товаров, чем через год. Другими словами, покупательская способность денег с течением времени падает.

То же самое происходит на уровне взаимоотношений организаций. При предоставлении денежных средств и других ресурсов в долг организации учитывают влияние на их решение факторов инфляции, риска невозврата и способности приносить доход при альтернативном инвестировании. Влияние этих трех факторов сокращенно называется **влиянием фактора времени**.

Естественно, в финансовой отчетности мы также обязаны учитывать влияние фактора времени. В качестве упрощения фактор времени считается существенным, если период между датой предоставления и датой возврата денежных средств составляет один год и более. При расчете выручки по МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» фактор времени существен, если между датой передачи товара (услуги) и датой оплаты более года.

4.6.2. Процесс дисконтирования и приведенная стоимость

Представим, что мы положили сумму в 10 тыс. руб. на депозит в банк сроком на один год по ставке 8% годовых.

Давайте рассчитаем общую сумму денежных средств, которую мы получим через год. Эта сумма равна:

проценты за год — 800 руб. ($10\,000 \times 8\%$);

основная сумма долга к возврату — 10 000 руб.

Итого общая сумма к возврату — 10 800 руб.

Мы также можем найти общую сумму к возврату, умножив основную сумму долга на коэффициент 1,08.

Сумма к возврату = 10 000 руб. \times 1,08 = 10 800 руб.

Теперь попробуем решить обратную задачу. Какую сумму нужно положить в банк, чтобы через год получить 10 800 руб. при ставке 8% годовых?

Ответ будет следующим — 10 000 руб. ($10\,800 \text{ руб.} / 1,08$).

Так вот, первоначальная сумма депозита — это и есть **приведенная сумма** будущих потоков на момент открытия депозита. Процесс нахождения этой приведенной суммы называется **дисконтированием**.

Словосочетания «приведенная сумма» и «дисконтированная сумма» используются как синонимы.

В нашей маленькой задаче будущий поток был один (сумма к получению 10 800 руб.), так как депозит был открыт всего на один год, но в реальности денежный поток может состоять из нескольких платежей на протяжении длительного времени.

Приведенная (дисконтированная) стоимость — это эквивалент будущего денежного потока, рассчитанный на дату оценки с учетом процентной ставки.

Формула расчета приведенной суммы в общем виде выглядит следующим образом:

$$PV = \sum ((CF_n) / (1+i)^n),$$

где PV (present value) — приведенная (дисконтированная) стоимость; n — номер периода (обычно годового); CF_n (cash flow) — денежный поток на конец n-го периода; i — процентная ставка.

Коэффициент дисконтирования

Теперь рассмотрим понятие «коэффициент дисконтирования». Для этого усложним нашу предыдущую задачу — увеличим период депозита до 2 лет. При этом банк будет начислять нам проценты по ставке 8% годовых, но не выплачивать, а аккумулировать на депозите. Определим сумму, которую мы получим через 2 года.

Решение

Через год на депозите будет сумма, равная 10 800 руб. (800 руб. — проценты за год и 10 000 руб. — основная сумма долга).

За второй год банк начислит проценты в сумме 864 руб. ($10\,800 \text{ руб.} \times 8\%$).

Таким образом, к концу второго года на депозите сформируется сумма 11 664 руб. ($10\,000 + 800 + 864$).

Альтернативный подход к решению будет следующий.

Сумма к возврату через 2 года — 11 664 руб. ($10\,000 \text{ руб.} \times 1,08 \times 1,08 = 10\,000 \text{ руб.} \times 1,08^2$).

Попробуем решить обратную задачу. Какую сумму нужно положить в банк, чтобы через 2 года получить 11 664 руб. при ставке 8% годовых?

Ответ будет следующим.

Приведенная сумма (сумма депозита) — 10 000 руб. ($11\,664 \text{ руб.} / 1,08^2$).

Примечание. В данном случае мы используем формулу «**сложных процентов**», когда сумма начисленных процентов ежегодно прибавляется к основной сумме долга и в дальнейшем проценты начисляются уже на сумму долга, увеличенную на сумму предыдущих процентов.

Обратите внимание!

На экзамене ДипИФР-Рус для периодов больше одного года используется формула сложных процентов. На временном промежутке менее года необходимо использовать формулу простых процентов.

На практике для ускорения расчетов и упрощения записи часто вместо значения дробей используются так называемые **коэффициенты дисконтирования**.

Допустим, коэффициент дисконтирования для платежа через 2 года по ставке 8% годовых равен 0,857 ($1/1,08^2$).

Найдем сумму, которую надо положить в банк, чтобы через 2 года получить 11 664 руб. при ставке 8% годовых с использованием коэффициента дисконтирования.

Ответ будет следующим — 9996 руб. ($11\,664 \text{ руб.} \times 0,857$).

Использование коэффициента дисконтирования (вместо дроби с процентной ставкой, да еще в степени) значительно упрощает расчеты, но и приводит к возникновению небольшого округления.

Коэффициент дисконтирования — это коэффициент, рассчитанный для определенного периода и ставки процента и приводящий будущий денежный платеж к началу периода.

Коэффициент дисконтирования в общем виде рассчитывается как:

$$\text{Коэффициент дисконтирования} = 1 / (1 + i)^n$$

где n — номер периода (обычно годового); i — процентная ставка.

На экзамене ДипИФР-Рус ставки дисконтирования будут даны в условии задачи.

Но мы можем их найти самостоятельно. Допустим, для ставки 8% годовых коэффициенты дисконтирования будут равны:

- при выплате через 1 год — 0,926 ($1 / 1,08$);
- при выплате через 2 года — 0,857 ($1 / 1,08^2$);
- при выплате через 3 года — 0,794 ($1 / 1,08^3$);
- при выплате через 4 года — 0,735 ($1 / 1,08^4$);
- при выплате через 5 лет — 0,681 ($1 / 1,08^5$).

Рассмотрим, как работают коэффициенты дисконтирования в более сложных случаях, допустим, с трехлетним депозитом.

ПРИМЕР 4.13. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОЭФФИЦИЕНТОВ ДИСКОНТИРОВАНИЯ ДЛЯ ТРЕХЛЕТНЕГО ПЕРИОДА ПРИ СТАВКЕ 8% ГОДОВЫХ

1 января 2016 года компания «Дельта» рассматривает возможность разместить часть своих денежных средств на банковский депозит сроком на 3 года под ставку 8% годовых. Согласно бюджету движения денежных средств, в течение трехлетнего периода компании потребуется следующая ликвидность: 31 декабря каждого года трехлетнего периода по 500 тыс. долл. и 31 декабря 2018 года еще 1,2 млн долл.

Имеются следующие данные о коэффициентах дисконтирования для ставки 8% годовых:

при выплате через 1 год:	0,926
при выплате через 2 года:	0,857
при выплате через 3 года:	0,794

Задание:

определите сумму, которую компания может разместить на банковском депозите, а также ежегодный доход, который компания получит в течение 3 лет.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.13

Денежный поток, который компания планирует получить за 3 года, такой:

- 01.01.16 — компания размещает средства на депозите (эту сумму необходимо определить);
- 31.12.16 — компания снимет с депозита 500 тыс. долл.;
- 31.12.17 — компания снимет с депозита 500 тыс. долл.;
- 31.12.18 — компания снимет с депозита 1700 тыс. долл. (500 + 1200) и закроет депозит.

Для того чтобы найти сумму депозита, необходимо продисконтировать будущий денежный поток.

Приведенная сумма на 01.01.16 года — 2241 тыс. долл. ($500 \times 0,926 + 500 \times 0,857 + 500 \times 0,794 + 1200 \times 0,794$).

Таким образом, чтобы иметь возможность ежегодно снимать с депозита по 500 тыс. долл. (и в конце срока депозита получить сумму 1200 тыс. долл.), необходимо разместить на депозит сумму в 2241 тыс. долл.

Чтобы рассчитать сумму ежегодного дохода, который компания получит от размещения средств, необходимо рассчитать изменение суммы депозита на протяжении 3 лет.

Таблица 4.7. Расчет депозита за трехлетний период, \$'000

Годы	Депозит на начало года	Процентный доход (8% годовых)	Снятие с депозита	Депозит на конец года
2016	2241	179	(500)	1920
2017	1920	154	(500)	1574
2018	1574	126	(1700)	0
Итого:		459	(2700)	

Таким образом, от размещения средств на депозите компания получит доход 459 тыс. долл., который будет распределен по годам следующим образом:

2016 год — 179 тыс. долл.;

2017 год — 154 тыс. долл.;

2018 год — 126 тыс. долл.

Познакомимся с еще одним понятием — «амортизируемая стоимость»¹. Упрощенно говоря, **амортизируемая стоимость** — это величина актива или обязательства, на которую воздействует процентная ставка.

Благодаря этому процентный доход (расход) распределяется на периоды времени (как в примере 4.12). Поэтому применительно к депозиту можно сказать, что «депозит амортизируется по ставке 8% годовых».

Вас не должен пугать этот термин применительно к финансовому активу или обязательству. Мы привыкли, что амортизироваться может основное средство или нематериальный актив, поэтому термин «амортизируется» в отношении депозита или полученного кредита звучит странно. Однако смысл примерно одинаков: в случае основного средства мы распределяем по периодам часть его стоимости для отражения в расходах, а в случае финансовых инструментов — распределяем по периодам часть процентных доходов или расходов (хотя сумма основного долга на прибылях и убытках, конечно, не отражается).

Вернемся к вышеприведенному примеру. Можно ли еще как-то упростить расчет приведенной суммы?

Да, можно. Вынесем в расчете приведенной суммы значение 500 за скобки (как общий множитель) и получим следующее выражение:

Приведенная сумма на 01.01.16 — 2241 тыс. долл. $(500 \times (0,926 + 0,857 + 0,794) + 1200 \times 0,794)$.

Коэффициент 2,577, получившийся путем сложения коэффициентов дисконтирования за первый–третий годы, называется кумулятивным коэффициентом дисконтирования или аннуитетным коэффициентом дисконтирования.

Кумулятивный коэффициент дисконтирования — это сумма простых коэффициентов дисконтирования за определенный промежуток времени.

Кумулятивный коэффициент дисконтирования удобно применять, когда мы имеем дело с равными по сумме ежегодными платежами.

Таким образом, в приведенном выше примере можно было использовать только два коэффициента дисконтирования: кумулятивный коэффициент дисконтирования для первого–третьего года и простой коэффициент дисконтирования для платежа третьего года.

На экзамене ДипИФР-Рус экзаменатор приводит в условии задачи коэффициенты дисконтирования, однако использует для этого следующие формулировки.

Допустим, коэффициент дисконтирования для трехлетнего платежа по ставке 8% годовых, равный 0,794, в экзаменационной задаче ДипИФР-Рус будет сформулирован

¹ Более подробно с понятием «амортизируемая стоимость» мы познакомимся в главе 10 «Финансовые инструменты».

следующим образом: «приведенная стоимость 1 доллара к получению (выплате) в конце третьего года по ставке 8% годовых равна 79,4 цента».

Для кумулятивного коэффициента 2,577 формулировка в экзаменационном задании будет выглядеть следующим образом: «приведенная стоимость 1 доллара к получению (выплате) в конце каждого года на протяжении трехлетнего периода по ставке 8% годовых равна 2 долларам 58 центам».

4.6.3. Разделение на долгосрочную и краткосрочную части

Напомним, что в соответствии с требованием МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» организация обязана отдельно представлять оборотные и внеоборотные активы, а также долгосрочные и краткосрочные обязательства.

Так как речь в этой части идет о монетарных активах и обязательствах (в результате их погашения предприятие ожидает получить денежные средства), мы не будем сейчас использовать полное определение оборотных активов и краткосрочных обязательств, а воспользуемся краткой формулировкой пункта 61 МСФО (IAS) 1.

Организация обязана раскрывать отдельно активы и обязательства, возмещение или погашение которых ожидается:

- в пределах 12 месяцев после окончания отчетного периода;
- по прошествии более 12 месяцев после окончания отчетного периода.

Иначе говоря, для экзамена ДипИФР-Рус краткосрочным обязательством (оборотным активом) будет обязательство (актив), которое будет погашено (возмещено) в течение ближайших 12 месяцев после отчетной даты. Остальная сумма обязательства (актива) будет рассматриваться как долгосрочная часть.

Рассмотрим три ситуации:

- платежи в погашение долга в конце отчетного периода;
- платежи в погашение долга в начале отчетного периода;
- платежи в погашение долга в течение отчетного периода.

Необходимо отметить, что сам экзаменатор не придерживается четкой методологии при разделении активов и обязательств на долгосрочную и краткосрочную части, поэтому важно понимать принцип разделения и в решении задач придерживаться определенного метода.

Можем предложить вам следующий простой метод определения долгосрочной и краткосрочной части обязательства (для активов все будет аналогично), продолжительность погашения которого превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Первое. Если обязательство с течением времени увеличивается (начисленные проценты превышают сумму платежа), то обязательство имеет только долгосрочную часть.

Второе. Если обязательство с течением времени уменьшается, то оно имеет как долгосрочную, так и краткосрочную части. Для выделения долгосрочной части необходимо рассчитать обязательство для следующего за отчетным периодом до момента последнего платежа (в этом следующем периоде). Остаток обязательства сразу после платежа и будет являться долгосрочной частью обязательства на конец отчетного периода. Кратко-

срочная часть обязательства будет находиться как разница между обязательством на конец отчетного периода и его долгосрочной частью.

В примере 4.14 рассмотрим принципы разделения амортизируемого обязательства на долгосрочную и краткосрочную части на конец отчетного периода.

При анализе ответов к этим примерам обратите внимание на то, какая часть обязательства из представленного на конец года погашается в следующем году. При этом само погашение обязательства, отраженного на конец года, может происходить в любой момент в следующем году.

ПРИМЕР 4.14. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ АМОТИЗИРУЕМОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА НА ДОЛГОСРОЧНУЮ И КРАТКОСРОЧНУЮ ЧАСТИ

Компания готовит отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2015 года. В течение года, закончившегося 31 декабря 2015 года, компания привлекла банковский заем на сумму 1 млн долл. по ставке 8% годовых. Задолженность по займу погашается ежегодными платежами в сумме 200 тыс. долл. (с корректировкой платежа в последний год займа).

Задание:

разделите задолженность по займу на 31 декабря 2015 года на долгосрочную и краткосрочную части при условии, что:

- а) заем получен 1 января 2015 года, а первый платеж должен быть осуществлен 31 декабря 2015 года;**
- б) заем получен 1 января 2015 года, а первый платеж должен быть осуществлен 1 января 2016 года;**
- с) заем получен 1 апреля 2015 года, а первый платеж должен быть осуществлен 31 марта 2016 года.**

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 4.14

Пункт «а»

Рассчитаем обязательство по займу в течение отчетного года и года, следующего за отчетным.

	Обязательство на начало года	Проценты 8%	Платеж	Обязательство на конец года
	\$'000	\$'000	\$'000	\$'000
Отчетный 2015 год	1000	80	(200)	880
Следующий 2016 год	880	70	(200)	750

Исходя из вышеприведенного расчета, задолженность на 31 декабря 2015 года составляет 880 тыс. долл.

Платеж, который осуществляет компания 31 декабря 2016 года, вначале погашает сумму начисленных за 2016 год процентов (70 тыс. долл.), а оставшейся частью 130 тыс. долл. (200 — 70) гасит задолженность, сформировавшуюся на 31 декабря 2015 года.

Таким образом, обязательство по займу на 31 декабря 2015 года составляет 880 тыс. долл., в том числе:

- краткосрочное обязательство — 130 тыс. долл. (200 — 70);
- долгосрочное обязательство — 750 тыс. долл. (880 — 130).

Пункт «b»

Рассчитаем обязательство по займу в течение отчетного года и на конец дня 1 января 2016 года. В дальнейшем обязательство можно не рассчитывать, так как задолженность после 1 января 2016 года будет только расти до конца года.

Расчет обязательства по займу.

	Обязательство на начало дня 1 января	Платеж	Обязательство на конец дня 1 января	Проценты 8%	Обязательство на конец года 31 декабря
	\$'000	\$'000	\$'000	\$'000	\$'000
Отчетный 2015 год	–	–	1000	80	1080
Следующий 2016 год	1080	(200)	880	70	950

Исходя из вышеприведенного расчета, задолженность на 31 декабря 2015 года составляет 1080 тыс. долл.

Платеж, который осуществляет компания 1 января 2016 года в сумме 200 тыс. долл., полностью погашает часть задолженности, сформировавшейся на 31 декабря 2015 года.

Таким образом, обязательство по займу на 31 декабря 2015 года составляет 1080 тыс. долл., в том числе:

- краткосрочное обязательство — 200 тыс. долл.;
- долгосрочное обязательство — 880 тыс. долл. (1080 – 200).

Примечание. Те проценты, которые будут начисляться в дальнейшем, то есть в течение 2016 года (сумма 70 тыс. долл.), будут погашены в 2017 году и никак не повлияют на разделение задолженности на 31 декабря 2015 года.

Пункт «с»

Рассчитаем обязательство по займу в течение отчетного 2015 года за 9 месяцев (с 1 апреля 2015 года по 31 декабря 2015 года), а также за первые 3 месяца 2016 года (на 31 марта 2016 года — дату платежа в следующем году). В дальнейшем обязательство можно не рассчитывать, так как задолженность после 31 марта 2016 года будет только расти до конца года.

	Обязательство на начало периода	Проценты 8%	Платеж	Обязательство на конец периода
	\$'000	\$'000	\$'000	\$'000
Отчетный 2015 год (период 9 месяцев с 01.04.15 по 31.12.15)	1000	60	–	1060
Следующий 2016 год (период 3 месяца с 01.01.16 по 31.03.16)	1060	20	(200)	880

Расчет процентов за 9 месяцев 2015 года — 60 тыс. долл. ($1000 \times 8\% \times 9 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$).

Расчет процентов за первые 3 месяца 2016 года — 20 тыс. долл. ($1000 \times 8\% \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$).

Примечание. Расчет процентов за первые 3 месяца 2016 года основан на задолженности в 1000 тыс. долл. В течение каждого года существования обязательства начисляются простые проценты, то есть без учета накопленной внутри года процентной задолженности.

Исходя из вышеприведенного расчета, задолженность на 31 декабря 2015 года составляет 1060 тыс. долл.

Платеж, который осуществляет компания 31 марта 2016 года, сначала погашает сумму начисленных за 2016 год процентов (20 тыс. долл.), а оставшейся частью 180 тыс. долл. (200 – 20) гасит задолженность, сформировавшуюся на 31 декабря 2015 года.

Таким образом, обязательство по займу на 31 декабря 2015 года составляет 1060 тыс. долл., в том числе:

- краткосрочное обязательство — 180 тыс. долл. (200 – 20);
- долгосрочное обязательство — 880 тыс. долл. (1060 – 180).

Примечание. Те проценты, которые будут начисляться в дальнейшем, то есть после 31 марта 2016 года, будут погашены в 2017 году и никак не повлияют на разделение задолженности на 31 декабря 2015 года.

ГЛАВА 5. IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Этот стандарт — ключевой в системе международных стандартов. Без его изучения невозможно осознанное понимание требований МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

В определенных случаях (рассмотрим их позже) источник создания оценочных обязательств (резервов) — первоначальная стоимость долгосрочных активов. А это значит, что от МСФО (IAS) 37 зависит весь пакет стандартов, регулирующих учет этих долгосрочных активов (МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», МСФО (IFRS) 16 «Аренда»). Кроме того, МСФО (IAS) 37 активно применяется в паре с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», когда дело касается учета прекращенной деятельности.

Если представить систему международных стандартов в виде здания, то функционал МСФО (IAS) 37 сравним с функционалом несущего перекрытия, находящегося близко к фундаменту. И на положения и идеи этого несущего перекрытия опирается множество стандартов, расположенных на других этажах здания МСФО.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

5.1. Основы МСФО (IAS) 37

Для того чтобы сразу понять, о чем идет речь в МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», приведем пример.

ПРИМЕР 5.1. ТВЕРДОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

Юридическая компания в течение декабря 2012 года в соответствии с заключенным договором оказывала предприятию услуги. Договором определено, что услуги оплачиваются через 3 дня после подписания акта на оказание услуг. Акт подписан 31 декабря 2012 года на сумму 10 тыс. долл.

Задание:

объясните, должно ли предприятие на конец года (31 декабря 2012 года) отразить в своей отчетности обязательство перед юридической компанией?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.1

Предприятие должно признать обязательство в своей отчетности. Данное обязательство (так называемое твердое обязательство) строго соответствует определению обязательств и условию их признания в отчетности, так как:

- предприятие обязано передать юридической компании экономический ресурс (денежные средства);
- эта обязанность является результатом прошлых событий (произошедших до отчетной даты);
- вероятен отток экономических выгод (юридические услуги должны быть оплачены предприятием);
- величина обязательства четко определена.

Напомним определение обязательства и условия его признания (подробнее об этом в разделе 4.1 «Концептуальные основы финансовой отчетности»).

Обязательство — это существующая обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.

Обязательство признается в отчете о финансовом положении при одновременном выполнении трех условий (критериев признания):

- если элемент отвечает определению обязательства;
- вероятен отток экономических выгод, связанных с урегулированием обязательства;
- величину обязательства можно надежно оценить.

Немного усложним задачу.

ПРИМЕР 5.2. ОЦЕНОЧНОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО (РЕЗЕРВ)

1 декабря 2012 года предприятие поставило покупателю станок. Покупатель в тот же день его оплатил. По условиям договора предприятие обязано устранить любые производственные дефекты, которые выявит покупатель. 31 декабря 2012 года покупатель вернул станок для устранения производственного дефекта. На основании прошлого опыта предприятие оценило, что на устранение дефекта потребуется примерно 30 дней и затраты на восстановление приблизительно 10 тыс. долл.

Задание:

объясните, необходимо ли отражать будущие расходы на ремонт в 2012 году, ведь фактические работы и затраты будут осуществлены в 2013 году?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.2

На 31 декабря 2012 года в отчетности компании следует отразить резерв (оценочное обязательство) на сумму 10 тыс. долл. следующей проводкой:

Дт «Расходы на устранение дефектов»	10 тыс. долл.
Кт «Резервы» (раздел «Краткосрочные обязательства»)	10 тыс. долл.

Рассматриваемая в примере ситуация четко подпадает под определение обязательства и условий его признания: предприятие в результате прошлых событий (поставка некачественной продукции) имеет на отчетную дату обязанность устранить дефект (обязанность закреплена в договоре). Устранение дефекта будет связано с финансовыми затратами (вероятен отток экономических выгод), сумму которых можно надежно оценить (10 тыс. долл.). Таким образом, предприятие обязано отразить обязательство по устранению дефекта в сумме 10 тыс. долл. в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2012 года.

Чем же отличается отражение обязательств в размере 10 тыс. долл. в приведенных примерах?

Дело в том, что величина обязательства во втором случае неизвестна (можно только примерно оценить ее сумму на основании прошлого опыта). Фактические же затраты на устранение дефекта могут составить, к примеру, и 9700, и 10 250 долл. В меньшей степени, но также неизвестна точная дата восстановления станка — возможно, на это потребуется 20, а то и 35 дней.

Для ситуаций, где один из параметров является неопределенным, был разработан отдельный стандарт — МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Обратите внимание!

Изначально при подготовке официального перевода МСФО (IAS) 37 термин *provision* был переведен как «резерв». Это создавало терминологическую путаницу, когда для элементов отчетности в разделах «Обязательство» и «Собственный капитал» используется одно и то же понятие — «резерв». При этом в английском языке эти термины четко разделены: *provision* — это обязательство с неопределенной суммой и/или сроком исполнения; *reserve* — элемент собственного капитала.

В новой редакции перевода стандарта от 28 декабря 2015 года № 217н Минфин России заменил термин «резерв» на «оценочное обязательство».

Однако на экзамене по-прежнему используется термин «резерв», который встречается в материалах, сессиях, статьях прошлых лет. Поэтому в этой книге мы будем использовать оба варианта — резерв (оценочное обязательство).

При рассмотрении ситуации с неопределенным параметром стандарт отвечает на следующие вопросы:

- как определить, существует ли обязанность на отчетную дату;
- возникает ли эта обязанность в результате прошлых событий;
- какова вероятность оттока (притока, если мы имеем дело с активами) экономических выгод;
- можно ли оценить величину этой обязанности в денежном выражении;
- должна ли данная ситуация отражаться в отчетности, раскрываться в примечаниях к отчетности или игнорироваться?

МСФО (IAS) 37 рассматривает два частных случая применения резерва (оценочного обязательства): под обременительный договор и под программу реструктуризации. Ниже мы рассмотрим оба этих случая.

5.2. Определение и условия признания резерва (оценочного обязательства)

Перейдем к рассмотрению основных определений.

Резерв (оценочное обязательство, provision) — это обязательство:

- не определенное по сроку исполнения или
- не определенное по величине обязательства.

Поскольку резерв (оценочное обязательство) — это прежде всего обязательство, он должен соответствовать определению обязательства. Единственное его отличие от твердого обязательства заключается в неопределенности срока исполнения либо суммы обязательства. При этом критерии признания резерва (оценочного обязательства) в отчетности очень похожи на критерии признания обязательства.

Критерии признания резерва (оценочного обязательства) должны выполняться одновременно:

- у предприятия есть существующее обязательство (юридическое или обусловленное практикой) в результате прошлого обязывающего события;
- вероятен отток ресурсов (экономических выгод) для урегулирования обязательства;
- величину обязательства можно надежно оценить.

Разберем важные составляющие критериев признания резерва (оценочного обязательства).

Под **юридическим обязательством** подразумевается обязательство, возникшее в результате действия закона или договора.

Под обязательством, **обусловленным практикой**, понимается принятое на себя обязательство перед другой стороной в результате сложившейся практики предприятия, текущего заявления или опубликованной политики. При этом предприятие создало обоснованные ожидания у другой стороны, что она выполнит эти обязательства.

Обязывающее событие — это событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у организации нет реалистичной альтернативы по его урегулированию.

Под понятием **«вероятно»** подразумевается вероятность выше 50% того, что произойдет отток экономических выгод. Как определяет понятие «вероятно» сам стандарт: событие вероятно, если оно скорее произойдет, чем не произойдет.

ПРИМЕР 5.3. ЮРИДИЧЕСКОЕ И ОБУСЛОВЛЕННОЕ ПРАКТИКОЙ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

По коллективному договору компания «Альфа» в январе года, следующего за отчетным, выплачивает трудовому коллективу тринадцатую заработную плату в размере среднемесячного заработка в течение отчетного года.

Последние 15 лет компания «Бета» каждый год в январе года, следующего за отчетным, выплачивает трудовому коллективу тринадцатую заработную плату в размере среднемесячного заработка в течение отчетного года (при этом обязательность выплаты тринадцатой зарплаты никак не отражена в коллективном договоре).

Задание:

Объясните, как вышеприведенная ситуация будет отражаться на 31 декабря отчетного года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.3

Как «Альфа», так и «Бета» на 31 декабря отчетного года обязаны признать резерв (оценочное обязательство) под выплату тринадцатой заработной платы в размере среднемесячного заработка каждого работника. При этом в случае компании «Альфа» (есть коллективный договор между трудовым коллективом и администрацией предприятия) обязанность выплаты тринадцатой заработной платы будет юридическим обязательством. В случае компании «Бета» (отсутствие такого условия в коллективном договоре) обязательство будет обусловлено практикой, так как именно прошлые выплаты на протяжении 15 лет создали обоснованные ожидания у трудового коллектива, что выплата тринадцатой заработной платы будет произведена и на этот раз.

5.3. Оценка резерва (оценочного обязательства)

Резерв (оценочное обязательство) должен оцениваться исходя из наилучшей расчетной оценки затрат, необходимых для урегулирования обязательства.

Совет по МСФО исходит из концепции «полного резервирования». Что это означает? Допустим, для урегулирования обязательства необходимо выплатить 1 млн долл., однако вероятность этой выплаты составляет 51%. Концепция «полного резервирования» подразумевает, что резерв (оценочное обязательство) признается в полной сумме (1 млн долл.), а не с учетом вероятности (510 тыс. долл.).

ПРИМЕР 5.4. ОЦЕНКА ОТДЕЛЬНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

На 31 декабря 2012 года предприятие ведет судебное разбирательство со своим клиентом, который потребовал возмещения причиненных ему убытков в размере 1 млн долл., возникших по причине поставки предприятием некачественной продукции. По оценке юридической службы предприятия, вероятность выигрыша этого дела составляет 30%.

Задание:

объясните, необходимо ли признать резерв (оценочное обязательство) на 31 декабря 2012 года, и если да, то в какой сумме?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.4

На отчетную дату 31 декабря 2012 года необходимо признать резерв (оценочное обязательство) в сумме 1 млн долл., так как предприятие имеет юридическую обязанность поставлять клиенту качественную продукцию и эта обязанность возникла до отчетной даты (в результате прошлых событий).

Отток денежных средств вероятен (вероятность проигрыша составляет 70%).

Сумму обязательства можно надежно оценить (в случае проигрыша предприятие будет обязано возместить клиенту 1 млн долл.).

В примере рассмотрен случай, когда сумма обязательства оценивается однозначно — если предприятие проиграет, то будет обязано заплатить 1 млн долл. В то же время возникают ситуации, когда события могут развиваться по нескольким сценариям (вариантам), от исхода которых может зависеть сумма обязательства.

В этом случае МСФО (IAS) 37 предлагает оценивать резерв (оценочное обязательство) методом математического ожидания, то есть при расчете резерва (оценочного обязательства) взвешивать каждую ожидаемую сумму оттока с учетом ее вероятности.

Обратите внимание!

По вероятности взвешивается только возможный отток ресурсов. Задача — сделать наилучшую оценку возможного оттока ресурсов, а не просто взвесить по вероятности возможный исход событий. Иными словами, расчет, учитывающий возможность выигрыша (при котором отток ресурсов равен нулю), будет неверным. Расчет резерва (оценочного обязательства) ($0 \times 30\% + 350 \text{ тыс. долл.} \times 10\% + 500 \text{ тыс. долл.} \times 20\% + 600 \text{ тыс. долл.} \times 20\% + 1 \text{ млн долл.} \times 20\% = 455 \text{ тыс. долл.}$) — неверный.

ПРИМЕР 5.5. ОЦЕНКА МЕТОДОМ МАТЕМАТИЧЕСКОГО ОЖИДАНИЯ

На 31 декабря 2012 года предприятие ведет судебное разбирательство со своим клиентом, который потребовал возмещения причиненных ему убытков в размере 1 млн долл., возникших по причине поставки предприятием некачественной продукции.

Юридическая служба предприятия оценивает вероятность развития событий следующим образом:

- 30% составляет вероятность выигрыша этого дела;
- 10%, что суд примет решение возместить клиенту 350 тыс. долл.;
- 20%, что суд примет решение возместить клиенту 500 тыс. долл.;
- 20%, что суд примет решение возместить клиенту 600 тыс. долл.;
- 20%, что суд примет решение возместить клиенту 1 млн долл.

Задание:

объясните, необходимо ли признать резерв (оценочное обязательство) на 31 декабря 2012 года, и если да, то в какой сумме?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.5

Как и в предыдущем примере, мы имеем дело с юридической обязанностью, возникшей в результате прошлых событий (поставки некачественной продукции). Точно так же вероятность оттока ресурсов составляет 70%. А вот сумма оттока ресурсов однозначно не определена, так как составляет от 350 тыс. до 1 млн долл. в зависимости от решения суда.

Поэтому резерв (обязательство) необходимо оценить, взвешивая по вероятности возможный отток ресурсов. В результате сумма резерва (оценочного обязательства) составит 650 тыс. долл. ($350 \text{ тыс. долл.} \times 10\% / 70\% + 500 \text{ тыс. долл.} \times 20\% / 70\% + 600 \text{ тыс. долл.} \times 20\% / 70\% + 1 \text{ млн долл.} \times 20\% / 70\%$).

При оценке резерва (обязательства) также в обязательном порядке учитывается временная стоимость денег, если фактор времени существен. Если период от создания резерва (оценочного обязательства) до момента выплаты денежных средств составляет больше одного года, то для расчета резерва (оценочного обязательства) ожидаемую сумму выплаты необходимо дисконтировать по рыночной ставке для соответствующих займов.

В дальнейшем резерв (оценочное обязательство) амортизируется по рыночной ставке, то есть ежегодно увеличивается на соответствующий процент, при этом расходы на увеличение резерва (оценочного обязательства) отражаются как процентные расходы (расходы на финансирование).

ПРИМЕР 5.6. ОЦЕНКА С УЧЕТОМ ВРЕМЕННОГО ФАКТОРА

31 декабря 2012 года предприятие завершило строительство завода на арендованном у государства земельном участке. Затраты на строительство завода составили 50 млн долл. Через 20 лет после окончания срока аренды земельного участка предприятие обязано демонтировать завод и восстановить окружающую среду. Руководство оценивает затраты на демонтаж и восстановление окружающей среды в размере 15 млн долл. (в ценах 2032 года). Рыночная ставка, по которой предприятие может получить соответствующее заимствование, составляет 10% годовых.

Задание:

необходимо рассчитать сумму резерва (оценочного обязательства) на 31 декабря 2012 и 2013 годов. Как признание резерва (оценочного обязательства) повлияет на финансовую отчетность за годы, завершившиеся 31 декабря 2012 и 2013 годов соответственно?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.6

Предприятие обязано признать резерв (оценочное обязательство), так как:

- имеет юридическую обязанность в результате прошлого обязывающего события (факт постройки завода на земельном участке означает, что через 20 лет необходимо его демонтировать и восстановить окружающую среду, при этом предприятие не имеет возможности уклониться от выполнения данной обязанности, так как исполнение подобных договоров обеспечено существенными санкциями);
- вероятен отток ресурсов, связанный с демонтажем;
- сумму резерва (оценочного обязательства) можно надежно оценить.

Поскольку фактор времени существен (затраты на демонтаж и восстановление необходимо будет понести через 20 лет), то для оценки резерва (обязательства) сумму будущих затрат следует дисконтировать по ставке 10%.

Резерв (оценочное обязательство) на 31 декабря 2012 года равен 2230 тыс. долл. ($15 \text{ млн долл.} / ((1+10\%)^{20})$) и будет учитываться как долгосрочное обязательство.

В течение 2013 года на сумму резерва (оценочного обязательства) будут начисляться проценты по ставке 10% годовых. Процентные расходы в 2013 году составят: Кт «Прибыли и убытки» — 223 тыс. долл. ($2230 \text{ тыс. долл.} \times 10\%$), а сумма резерва (оценочного обязательства) на 31 декабря 2013 года — 2453 тыс. долл. ($2230 \text{ тыс.} + 223 \text{ тыс.}$). Резерв (оценочное обязательство) будет отражаться как долгосрочное обязательство.

По дебету резерв (оценочное обязательство) включается в первоначальную стоимость основного средства (это требование МСФО (IAS) 16 «Основные средства»). Другими словами, первоначальная стоимость завода будет равна 52 230 тыс. долл. ($50 000 \text{ тыс.} + 2230 \text{ тыс.}$) и он будет амортизироваться в течение последующих 20 лет с ежегодным начислением амортизации в размере 2612 тыс. долл. ($52 230 \text{ тыс.} / 20 \text{ лет}$).

На 31 декабря 2013 года балансовая стоимость основного средства (завода) составит 49 618 тыс. долл. ($52 230 \text{ тыс.} - 2612 \text{ тыс.}$). Основное средство отражается в составе внеоборотных активов.

Вернемся еще раз к критериям признания резерва (оценочного обязательства) и обратим внимание на требование о наличии обязывающего события. Напомним, что

событие признают обязывающим, если оно приводит к возникновению обязательства, у которого нет альтернативы к урегулированию. Это означает, что если предприятие откажется от выполнения обязательства, то выполнение обязательства будет произведено в принудительном порядке в соответствии с законом.

В отношении обязательства, обусловленного практикой, обязывающим признается событие, которое создало у других сторон обоснованные ожидания, что предприятие выполнит принятые на себя обязательства.

ПРИМЕР 5.7. ОБЯЗЫВАЮЩЕЕ СОБЫТИЕ

Компания «Бета» осуществляет добычу полезных ископаемых в разных странах и готовит отчетность за год, завершившийся 31 марта 2015 года.

«Бета» не принимает на себя никаких обусловленных практикой обязательств по восстановлению окружающей среды, если только это прямо не предусмотрено законодательством той или иной страны.

1 апреля 2014 года парламент страны «А» принял закон, по которому каждая добывающая компания раз в год должна восстанавливать окружающую среду. Срок восстановления — в течение 3 месяцев после окончания года. Добывающие подразделения компаний, которые нарушат закон, будут ликвидированы на территории страны «А». Первое восстановление окружающей среды «Бета» должна провести до 30 июня 2015 года за период загрязнения начиная с 1 апреля 2014 года и заканчивая 31 марта 2015 года. Ожидаемые затраты на восстановление окружающей среды — 3 млн долл.

1 апреля 2014 года парламент страны «В» принял закон, по которому добывающие компании должны установить очистные сооружения на водоотводы не позже 30 сентября 2014 года. К компаниям-нарушителям применят штрафные санкции в размере 200 тыс. долл. за каждый месяц нарушения закона. На 31 марта 2015 года «Бета» еще не установила очистные сооружения в добывающих подразделениях страны «В». Руководство «Беты» планирует установить очистные сооружения в сентябре 2015 года и оценивает, что затраты на установку составят 2 млн долл.

Государственные органы страны «В» еще не проверяли подразделения компании «Бета» и не начисляли штрафных санкций.

Задание:

объясните, нужно ли создавать резерв (оценочное обязательство) в приведенных ситуациях на 31 марта 2015 года, и если да, то в каких суммах.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.7

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 37.

Страна «А». Компания «Бета» должна создать резерв (оценочное обязательство) на восстановление окружающей среды на 31 марта 2015 года, так как выполняются критерии:

- у компании есть юридическая обязанность, возникшая в результате прошлого обязывающего события;
- вероятен отток экономических выгод;
- сумму обязательства можно надежно оценить.

Резерв (оценочное обязательство) оценивается из наилучшей расчетной оценки для урегулирования обязательства, то есть в размере 3000 тыс. долл.

В отчете о финансовом положении будет представлен краткосрочный резерв (оценочное обязательство) в сумме 3000 тыс. долл.

В отчете о совокупном доходе (раздел «Прибыли и убытки») будет отражен расход 3000 тыс. долл. на создание резерва.

Страна «В». Хотя у «Беты» есть юридическая обязанность по установке очистных сооружений и вероятен отток экономических выгод, связанный с этой установкой, «Бета» не может признать резерв (оценочное обязательство) на установку очистных сооружений на 31 марта 2015 года, так как отсутствует обязывающее событие.

Есть альтернатива — «Бета» может эксплуатировать водоотводы без установки очистных сооружений и платить штрафы.

Однако у компании «Бета» существует юридическая обязанность по уплате штрафных санкций начиная с 1 октября 2014 года. Факт нарушения закона будет обязывающим событием, так как у «Беты» нет альтернативы для урегулирования обязательств по уплате штрафных санкций.

На 31 марта 2015 года необходимо создать резерв (оценочное обязательство) на уплату штрафных санкций в сумме 1200 тыс. долл. (200 тыс. долл. × 6 мес.).

В отчете о финансовом положении будет представлен краткосрочный резерв (оценочное обязательство) в сумме 1200 тыс. долл.

В отчете о совокупном доходе (раздел «Прибыли и убытки») будет отражен расход 1200 тыс. долл. на создание резерва.

5.4. Обременительный договор

Прекрасной иллюстрацией требований МСФО (IAS) 37 к созданию резервов (оценочных обязательств) является учет обременительных договоров.

Обременительный договор — это договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

Ключевое понятие в этом определении — это неизбежность затрат, превышающих выгоды, то есть убытков по данному договору. Сам факт того, что предприятие при исполнении какого-либо договора понесет по нему убытки, еще не делает этот договор обременительным, если предприятие имеет возможность просто отказаться от выполнения невыгодного контракта и тем самым избежать убытков. А если одним из условий убыточного договора являются штрафные санкции за его неисполнение, вот тогда этот договор становится обременительным. И требование МСФО (IAS) 37 в данном случае — создать резерв (обязательство) на сумму неизбежных затрат (минимальные чистые затраты на выход из договора) с момента, когда договор классифицируется как обременительный.

Обратите внимание!

Неизбежность убытков по обременительным договорам связана с результатом прошлых обязывающих событий, произошедших на отчетную дату.

МСФО (IAS) 37 прямо запрещает создание резервов на будущие операционные убытки или контракты, находящиеся в стадии исполнения (когда ни одна из сторон еще не приступила к исполнению обязательств или обязательства выполнены частично с обеих сторон).

ПРИМЕР 5.8. ОБРЕМЕНИТЕЛЬНЫЙ ДОГОВОР

1 декабря 2012 года предприятие подписало контракт с покупателем на поставку оборудования на сумму 1 млн долл. Это оборудование предприятие планирует приобрести у другого поставщика за 800 тыс. долл. Контрактом предусмотрены штрафные санкции за неисполнение предприятием договора в размере 50 тыс. долл.

2 декабря 2012 года неожиданно для предприятия поставщик оборудования поднял цены на это оборудование до 1100 тыс. долл. Поскольку оборудование является уникальным, предприятие не имеет возможности сменить поставщика.

Задание:

объясните, необходимо ли признать резерв (оценочное обязательство) на 31 декабря 2012 года, и если да, то в какой сумме?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.8

Данный договор является обременительным, так как предприятие не имеет возможности избежать убытков по этому договору.

Убытки по договору составят:

- 100 тыс. долл., если предприятие полностью выполнит контракт (выручка 1 млн — затраты 1100 тыс.);
- 50 тыс. долл., если предприятие откажется от выполнения контракта и оплатит штраф.

Таким образом, 50 тыс. долл. — это минимальная сумма выхода из договора (предприятию выгоднее оплатить штраф, чем исполнять договор).

Поэтому предприятие обязано 2 декабря 2012 года отразить резерв (оценочное обязательство) в сумме 50 тыс. долл. на обременительный договор.

5.5. Реструктуризация

Другой частный пример учета резервов (оценочных обязательств, обусловленных практикой) — создание резервов (оценочных обязательств) на реструктуризацию.

Реструктуризация — программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет:

- масштабы деятельности, осуществляемой организацией, либо
- способы ведения этой деятельности.

Примеры событий, которые подпадают под определения реструктуризации:

- продажа или прекращение направления деятельности;
- закрытие подразделений в стране (регионе) или перенос деятельности из одной страны (региона) в другие;
- реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности предприятия.

Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию создается, когда выполняются все следующие критерии:

- предприятие располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены:

- затрагиваемые реструктуризацией бизнес-единицы или виды деятельности;
- количество работников, которым выплатят компенсацию в связи с расторжением трудового договора;
- затраты на реструктуризацию;
- сроки реализации плана;
- предприятие начало выполнять этот план или довело его до всех затрагиваемых им сторон, чем создало у них обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена.

Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию включает в себя только прямые затраты, связанные непосредственно с реструктуризацией. В резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию не должны включаться затраты, связанные с продолжающейся деятельностью организации.

На экзамене ДипИФР-Рус резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию, скорее всего, будет состоять:

- из прямых затрат на выплату компенсаций сотрудникам в связи с расторжением трудового договора;
- затрат на создание резерва (оценочного обязательства) на обременительные договоры, связанные с реструктурируемым подразделением.

Резерв (оценочное обязательство) не должен включать:

- затраты на переподготовку и перемещение оставшихся сотрудников;
- затраты на маркетинг;
- инвестиции в новые системы и сбытовые сети.

ПРИМЕР 5.9. РЕЗЕРВ (ОЦЕНОЧНОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО) НА РЕСТРУКТУРИЗАЦИЮ

Компания «Дельта» готовит отчетность на 31 марта 2015 года. Дата утверждения отчетности к выпуску — 31 мая 2015 года.

1 февраля 2015 года руководство «Дельты» решило прекратить производственную деятельность одного из иностранных подразделений.

Прекращение производственной деятельности планировалось на 30 апреля 2015 года. На эту дату все запасы подразделения должны были быть реализованы, а вся задолженность перед поставщиками и работниками урегулирована.

О своих намерениях руководство публично сообщило 20 марта 2015 года.

Сотрудникам иностранного подразделения предложили выходные пособия или альтернативные возможности трудоустройства в других подразделениях Группы.

По оценкам руководства на 31 марта 2015 года:

- выходные пособия сотрудникам — 8 млн долл.;
- затраты на переподготовку сотрудников, которым будет предоставлена работа в других подразделениях компании, предположительно составят 2 млн долл.

Фактические затраты на 30 апреля 2015 года составили:

- выходные пособия, выплаченные уволившимся сотрудникам, — 8,7 млн долл.;
- совокупные затраты на переподготовку оставшихся сотрудников — 2,2 млн долл.

«Дельта» арендовала складские помещения на условиях операционной аренды. Срок аренды истекает 31 декабря 2018 года. На 31 марта 2015 года приведенная стоимость будущих арендных платежей (по соответствующей ставке дисконтирования) составляла 3 млн долл. 20 апреля 2015 года «Дельта» заплатила арендодателю 2,5 млн долл. в качестве компенсации за досрочное прекращение аренды. Начиная с 1 апреля 2015 года арендные платежи арендодателю не вносились.

Убыток «Дельты» после налогообложения за год, закончившийся 31 марта 2015 года, составил 10 млн долл.

Фактические убытки за апрель 2015 года составили 2 млн долл.

Задание:

объясните, как данная ситуация должна быть отражена в отчетности «Дельта» за год, закончившийся 31 марта 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.9

Ситуацию регулируют МСФО (IAS) 37 и МСФО (IAS) 10.

На 31 марта 2015 года необходимо создать резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию подразделения, так как на отчетную дату выполняются критерии:

- руководство одобрило план реструктуризации подразделения;
- определены затраты и сроки проведения реструктуризации;
- на отчетную дату информация о плане реструктуризации доведена до заинтересованных сторон (20 марта 2015 года), что создало у них обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена.

Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию создается на сумму прямых затрат.

Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию на 31 марта 2015 года:

- выходные пособия сотрудникам — 8700 тыс. долл. Фактическая выплата пособий до даты утверждения отчетности к выпуску в сумме 8700 тыс. долл. — это корректирующее событие после отчетной даты, так как уточняет размер обязательства, существующего на 31 марта 2015 года. Корректирующее событие отражается в отчетности;
- затраты на переподготовку сотрудников относятся к продолжающейся деятельности и не должны учитываться при формировании резерва (оценочного обязательства) — 0 долл.;
- резерв (оценочное обязательство) на обременительный договор — 2500 тыс. долл.

Договор аренды признан обременительным, так как неизбежные затраты на выполнение обязательств превышают ожидаемые выгоды. Резерв (оценочное обязательство) создается исходя из суммы неизбежных затрат (минимальной суммы выхода из договора, то есть суммы компенсации).

Факт выплаты компенсации — это корректирующее событие после отчетной даты, которое уточняет обязательство по аренде, существующее на 31 марта 2015 года.

Текущие и будущие операционные убытки не включаются в состав резерва (оценочного обязательства) — 0 долл.

Итого резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию — 11 200 тыс. долл. Отражается в разделе краткосрочных обязательств.

Резерв создается за счет расходов периода: Дт «Прибыли и убытки» на сумму 11 200 тыс. долл.

5.6. Условные обязательства и условные активы

Вернемся к примеру, когда предприятие ведет судебное разбирательство со своим покупателем и юридическая служба оценивает, что с вероятностью 30% они выиграют это дело (то есть с вероятностью 70% проиграют). Речь шла о том, что на сумму ожидаемого проигрыша (1 млн долл.) необходимо создать резерв (оценочное обязательство).

А если оценка юридической службы будет иной? Допустим, она предполагает, что с вероятностью 70% предприятие выиграет это дело у своего клиента. Иными словами, отток экономических выгод является не вероятным, а возможным (вероятность менее 50%). Как отразить это в отчетности?

МСФО (IAS) 37 рассматривает эту ситуацию как условное обязательство. Требование стандарта — раскрыть в примечаниях к отчетности условное обязательство, за исключением тех случаев, когда отток экономических выгод является маловероятным (то есть если вероятность оттока экономических выгод составляет менее 5%, ничего в примечаниях к отчетности раскрывать не нужно).

В целом МСФО (IAS) 37 определяет **условное обязательство** как:

- возможное обязательство, возникающее из прошлых событий, наличие которого будет подтверждено (или не подтверждено) в будущем событиями, не находящимися под контролем компании, и возможность наступления этих событий не определена;
- существующее обязательство, возникшее из прошлых событий, но не признающееся в отчетности, так как:
 - отток экономических выгод не является вероятным (то есть составляет менее 50%);
 - сумму обязательства невозможно надежно оценить (не путать с оценочным обязательством, у которого сумма обязательства может быть не определена по величине, но ее можно оценить).

Как уже упоминалось, условные обязательства не отражаются непосредственно в отчетности, а подлежат раскрытию в примечаниях к отчетности, за исключением случаев, когда отток экономических выгод является маловероятным.

Как зеркальное отражение условных обязательств МСФО (IAS) 37 рассматривает условные активы.

Условные активы — это возможные активы, возникающие из прошлых событий, наличие которых будет подтверждено (или не подтверждено) в будущем событиями, не находящимися под контролем компании, и возможность наступления этих событий не определена.

Условные активы не отражаются в отчетности, а раскрываются в примечаниях к отчетности только в том случае, если вероятно поступление экономических выгод (то есть вероятность составляет больше 50%).

Условные активы не следует путать с активами, которые отражаются в отчетности, если приток экономических выгод вероятен (то есть составляет больше 50%). Дело в том, что предприятие контролирует свои активы, а условные активы зависят от событий, которые не находятся под контролем компании, и сама возможность этих событий может быть не определена.

Обратите внимание!

В МСФО (IAS) 37 работает принцип осмотрительности. Если отток экономических выгод вероятен по обязательству, не определенному по сроку исполнения или величине, предприятие обязано признать резерв (обязательство) непосредственно в отчетности.

В то же время если по условному активу приток экономических выгод вероятен, то условный актив раскрывается не в самой отчетности, а только в примечании к ней.

ПРИМЕР 5.10. УСЛОВНЫЙ АКТИВ

На 31 декабря 2012 года предприятие ведет судебное разбирательство со своим поставщиком. Предприятие требует от поставщика возмещения убытков в сумме 800 тыс. долл. за поставку бракованной продукции. По оценке юридической службы, предприятие выиграет это дело с вероятностью 85%.

Задание:

объясните, следует ли отразить на 31 декабря 2012 года актив в размере 800 тыс. долл. в качестве дебиторской задолженности поставщика перед предприятием?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.10

Вероятное получение 800 тыс. долл. является условным активом, так как зависит от события (решения суда), не находящегося под контролем компании. Условный актив в сумме 800 тыс. долл. не отражается в отчетности, но его необходимо раскрыть в примечании к отчетности.

Мы рассмотрели очень важный для понимания требований международных стандартов МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Знание принципов создания резервов поможет в дальнейшем без затруднений понять требования таких стандартов, как МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и правительственной помощи», а также компетентно рассчитывать первоначальную стоимость внеоборотных активов, регулируемых МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество».

ГЛАВА 6. Краткосрочные и долгосрочные активы

6.1. МСФО (IAS) 2 «Запасы»

6.1.1. Запасы — практический кейс

МСФО (IAS) 2 «Запасы» — небольшой, но очень важный стандарт, в котором, словно в зеркале, отражаются все основные положения, изложенные в Концептуальных основах финансовой отчетности.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

При обучении важно немедленно применять полученные знания, поэтому рассмотрим условия задачи, которую автору приходилось решать, будучи главным бухгалтером завода, затем рассмотрим положения стандарта и их отличия от ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», а в конце решим задачу с подробным анализом.

ПРИМЕР 6.1. ОЦЕНКА ЗАПАСОВ — ПРАКТИЧЕСКИЙ КЕЙС

В 2001–2002 годах автор работал главным бухгалтером крупнейшего на тот момент завода Группы «ТехноНиколь» — ОАО «Кровля», специализирующегося на выпуске мягких кровельных материалов. За год до этого завод смонтировал несколько производственных линий, выпускающих новый кровельный материал бикрост.

В результате пробных запусков и пусконаладочных работ скопилось огромное количество продукции, имеющей незначительный брак. В декабре 2001 года было принято решение в течение I квартала 2002 года (до начала строительного сезона) полностью перебрать эту продукцию и довести ее до состояния готовности к продаже, пусть и по сниженным ценам.

Бухгалтерско-экономическая служба завода по состоянию на декабрь 2001 года представила такие данные:

- восстановлению подлежит 1 млн м² кровельного материала бикрост;
- балансовая стоимость 1 м² бикроста в учете составляет 15 руб.;
- ожидаемые затраты на восстановление 1 м² бикроста составят 6 руб.;
- работы по восстановлению начнутся после новогодних праздников и будут закончены к 31 марта 2002 года;
- затраты на продажу 1 м² бикроста — 2 руб.;

- обычная цена продажи бикроста была равна 26 руб. за квадратный метр (без НДС), однако восстановленную продукцию планируется продавать по сниженной цене — 20 руб. за квадратный метр (без НДС).

Как главный бухгалтер завода, автор должен был решить следующие вопросы:

- по какой стоимости учитывать 1 млн м² бикроста на 31 декабря 2001 года (в том числе как осуществить учет затрат, связанных с восстановлением бракованной продукции)?
- по какой стоимости учитывать этот же 1 млн м² после проведения восстановления на 31 марта 2002 года (продажи планировалось осуществить во II квартале 2002 года с началом строительного сезона)?

Перед тем как прочесть решение, попробуйте ответить на эти вопросы самостоятельно и запишите результаты на бумаге. Это очень важно для понимания требований МСФО к запасам.

Для того чтобы решить эту задачу, детально разберем положения МСФО (IAS) 2 «Запасы» и их отличия от российского ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

6.1.2. Определения и первоначальная оценка запасов

Согласно МСФО (IAS) 2, запасы — это активы:

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

Если первый и третий подпункты этого определения чаще всего не вызывают вопросов, то второй подпункт заставляет задуматься, что это за активы, находящиеся в процессе производства?

Разберем по порядку: первый подпункт — это готовая продукция и товары для перепродажи (или счета 43 и 41 в российском плане счетов), третий подпункт — это сырье и материалы (счет 10), а вот второй подпункт — это незавершенное производство (счет 20 в российском учете).

Первоначально запасы оцениваются по себестоимости, в которую включаются:

- затраты на приобретение, в том числе цена покупки, пошлины, невозмещаемые налоги, затраты на транспортные и погрузочно-разгрузочные работы;
- затраты на переработку: прямые и косвенные затраты, непосредственно связанные с переработкой запасов с целью доведения до состояния готовности к продаже или дальнейшему использованию, плюс постоянные производственные расходы, рассчитанные исходя из нормальной производительности.

На порядке включения в себестоимость запасов постоянных производственных расходов следует остановиться подробнее, поскольку он не имеет аналога в ПБУ 5/01 и может вызывать сложности.

МСФО (IAS) 2 требует включения в себестоимость запасов постоянных производственных расходов исходя из нормального уровня мощности производства, при этом:

- сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев;
- в периоды необычайно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости.

При этом в себестоимость запасов не включаются:

- сверхнормативные потери сырья, трудовых ресурсов и прочие затраты;
- затраты на хранение запасов, если только они не являются частью технологической цепочки;
- административные расходы;
- расходы на продажу.

Рассмотрим пример распределения постоянных производственных расходов на себестоимость запасов в зависимости от уровня производительности.

ПРИМЕР 6.2. ОЦЕНКА ЗАПАСОВ

Предприятие «Сигма» производит строительную продукцию и имеет четко выраженный сезонный характер производства и продаж.

В среднем за год предприятие выпускает 24 млн единиц продукции. При этом в июле (в пик сезона) выпускается 4 млн единиц, а в декабре — только 500 тыс. единиц продукции (чтобы не останавливать работу производственных линий).

Имеются следующие учетные данные:

- прямые затраты на приобретение сырья, материалов и энергоресурсов для их переработки составляют 10 руб. на одну единицу продукции;
- прямые затраты на оплату труда для изготовления одной единицы продукции составляют 3 руб.;
- постоянные производственные расходы, связанные с обслуживанием производственной линии, включая ее амортизацию, составляют 4 млн руб. в месяц.

Предприятие на конец каждого месяца поддерживает неснижаемый остаток готовой продукции на складе в размере 100 тыс. единиц.

Задание:

нужно определить себестоимость запасов на 31 декабря и на 31 июля в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2. Обратите внимание: в этом примере определяется себестоимость запасов на складе на конец отчетного периода, а не себестоимость реализации запасов.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.2

31 декабря

Постоянные производственные расходы, приходящиеся на одну единицу готовой продукции исходя из нормального уровня производства, составляют 2 руб. (4 млн руб. / 24 млн ед. × 12 мес.).

Себестоимость 1 единицы продукции на 31 декабря (в сезон низкого уровня производства) будет равна 15 руб. (10 руб. затрат на сырье, материалы и энергоресурсы + 3 руб. на оплату труда + 2 руб. постоянных производственных расходов).

Фактические постоянные производственные расходы, приходящиеся на единицу продукции, составляют 8 руб. (4 млн руб. / 500 тыс. ед. производства в декабре) и в данном случае не учитываются, так как они превышают значение, рассчитанное исходя из нормального уровня производства.

Себестоимость запасов на складе на 31 декабря: 1,5 млн руб. (100 тыс. ед. × 15 руб.).

31 июля

В июле фактические постоянные производственные расходы, приходящиеся на 1 единицу продукции, равны 1 руб. (4 млн руб. / 4 млн ед. производства в июле). Поскольку это существенно меньше значения постоянных расходов, рассчитанных исходя из нормального уровня производственной мощности, для оценки необходимо взять фактические расходы, приходящиеся на 1 единицу готовой продукции.

Себестоимость 1 единицы продукции составит 14 руб. (10 руб. затрат на сырье, материалы и энергоресурсы + 3 руб. на оплату труда + 1 руб. постоянных производственных расходов).

Себестоимость запасов на складе на 31 июля: 1,4 млн руб. (100 тыс. ед. × 14 руб.). Отражаются в разделе оборотных активов.

6.1.3. Себестоимость запасов. Балансовый подход

В приведенном примере мы определяли себестоимость запасов на складе на конец отчетного периода. Себестоимость реализации при этом рассчитывается как балансирующая величина между остатками запасов на начало периода плюс затраты на приобретение и переработку запасов минус остатки запасов на конец отчетного периода.

Рассматривая Концептуальные основы финансовой отчетности, мы говорили, что самым важным отчетом в МСФО является отчет о финансовом положении (баланс). Именно статьи активов и обязательств рассчитываются и проверяются в первую очередь на соответствие требованиям международных стандартов. Отчет о совокупном доходе (отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе) является, по сути, вторичным по отношению к отчету о финансовом положении.

Та же логика сохраняется в МСФО (IAS) 2 «Запасы». Основная задача, которую решает стандарт, — это оценка запасов в отчете о финансовом положении на конец отчетного периода. При этом для него также работает принцип соотношения доходов и расходов. Балансовая стоимость запасов признается в качестве расходов в периоде признания выручки от продажи этих запасов.

Методы оценки себестоимости. Эти методы принципиально не отличаются от привычных методов российского учета.

Метод оценки по себестоимости каждой отдельной единицы запасов применяется для запасов, которые не являются взаимозаменяемыми либо приобретены или созданы для использования или продажи в рамках отдельного проекта.

Для взаимозаменяемых запасов используются два метода:

- метод ФИФО (FIFO: first in — first out /первым пришел — первым ушел). Этот метод исходит из допущения того, что запасы, приобретенные либо произведенные первыми, были также первыми проданы либо использованы;
- метод средневзвешенной стоимости. Для расчета средневзвешенной стоимости запасов на конец периода используются значения стоимости запасов на начало периода и стоимости запасов, приобретенных либо произведенных в течение периода.

Средневзвешенное значение себестоимости запасов может рассчитываться на периодической основе (месяц, квартал) либо по получении каждой дополнительной партии, что определяется учетной политикой организации.

Применяемый предприятием метод оценки запасов должен быть одинаков для всех запасов, сходных по свойствам и характеру их использования.

Международные стандарты также разрешают учитывать запасы с применением метода нормативных затрат и метода розничных цен. Но оба этих метода используются только в том случае, если представленные с их помощью балансовые значения запасов существенно не отличаются от фактической себестоимости.

Последующая оценка запасов. В целом международные стандарты применяют двух-этапную систему оценок каждого элемента финансовой отчетности, будь то актив или обязательство.

На первом этапе определяется первоначальная оценка элемента финансовой отчетности. Чаще всего это себестоимость приобретения или изготовления либо справедливая стоимость. Этот шаг необходим для понимания того, сколько стоило для предприятия приобретение, создание актива либо принятие на себя определенного обязательства.

На втором этапе определяется, как этот элемент будет представлен непосредственно в финансовой отчетности, то есть осуществляется последующая оценка.

Последующая оценка запасов производится по наименьшей из двух величин:

- себестоимости запасов;
- чистой цены реализации, под которой подразумевается ожидаемая цена продажи в ходе обычной деятельности за минусом расчетных затрат на доведение до состояния готовности к продаже и расчетных затрат на продажу.

Иными словами, если себестоимость запаса больше, чем ожидаемый приток экономических выгод (чистая цена реализации), то мы не имеем права оценивать актив по себестоимости, а должны обесценить его до чистой стоимости реализации.

Обратите внимание!

Требование последующей оценки запасов по наименьшей величине из себестоимости и чистой цены реализации логично вытекает из самого определения активов. Напомним, что актив — это существующий экономический ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий. При этом ресурс — это право, обладающее потенциалом создания экономических выгод.

Расходы, связанные с обесценением, признаются в том периоде, когда стало понятно, что чистая цена реализации меньше себестоимости. Правда, возникает вопрос: что делать с сырьем и материалами (которые учитываются на счете 10)? Они ведь непосредственно не предназначены для продажи, а используются в рамках производственного процесса. МСФО (IAS) 2 на этот вопрос отвечает так: сырье и материалы, непосредственно используемые в производстве, не обесцениваются, если есть уверенность в том, что себестоимость конечного продукта меньше цены его реализации.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.1

Надеемся, что вы попробовали решить эту задачу самостоятельно и не стали подглядывать в ответ.

Расчеты на 31 декабря 2001 года

Чистая цена реализации равна 12 руб. (в расчете на 1 м² продукции): 20 руб. (ожидаемая цена продажи) – 6 руб. (расчетные затраты на восстановление) — 2 руб. (затраты на продажу).

Фактическая себестоимость составляла 15 руб., что больше чистой цены реализации.

Таким образом, запасы на 31 декабря 2001 года должны оцениваться исходя из чистой цены реализации, равной 12 руб. за квадратный метр продукции.

Балансовая стоимость запасов на 31 декабря 2001 года равна 12 млн руб. (12 руб. × 1 млн м²).

Величина обесценения запасов в размере 3 млн руб. должна быть признана в прибылях и убытках.

Расчеты на 31 марта 2002 года

Сверхнормативные затраты не могут учитываться в себестоимости продукции, а балансовая стоимость продукции не может превышать чистую стоимость реализации.

Таким образом, затраты на восстановление продукции в сумме 6 млн руб. (6 руб. × 1 млн м²) должны быть признаны в качестве расходов в отчете о прибыли или убытке в I квартале 2002 года.

Балансовая стоимость запасов на 31 марта 2002 года осталась без изменений и составила 12 млн руб.

Расчеты на 31 июня 2002 года (после реализации восстановленной продукции)

Выручка от реализации равна 20 млн руб. (20 руб. × 1 млн м² продукции).

Себестоимость реализации — 12 млн руб.

Расходы на продажу составили 2 млн руб. (2 руб. × 1 млн м² продукции).

Итого прибыль от продажи во II квартале 2002 года равна 6 млн руб. (20 млн – 12 млн – 2 млн).

Нарастающим итогом за 2002 год прибыль, связанная с восстановленными запасами, равна нулю (6 млн руб. затрат на восстановление в первом квартале 2002 года плюс 6 млн руб. прибыли от реализации во II квартале 2002 года).

Выписка из отчетности ОАО «Кровля», составленной по МСФО, приведена в табл. 6.1 и 6.2.

Таблица 6.1. Отчет о финансовом положении, тыс. руб.

Статья	31.12.2001	31.03.2002	31.12.2002
Краткосрочные активы	12 000	12 000	–
Запасы			

Таблица 6.2. Отчет о совокупном доходе, тыс. руб.

Статья	Год, завершившийся 31 декабря 2001 года	I квартал 2002 года	Год, завершившийся 31 декабря 2002 года (нарастающим итогом)
Выручка от продаж	–	–	20 000
Себестоимость продаж	(3000)	(6000)	(18 000)

Статья	Год, завершившийся 31 декабря 2001 года	I квартал 2002 года	Год, завершившийся 31 декабря 2002 года (нарастающим итогом)
Валовая прибыль	(3000)	(6000)	2000
Расходы на продажу	–	–	(2000)
Операционная прибыль	(3000)	(6000)	–

Обратите внимание!

Затраты на обесценение запасов (3 млн руб.) и затраты на восстановление запасов (6 млн руб.), как и себестоимость реализованной продукции, включаются в строку «Себестоимость продаж». Эти затраты непосредственно связаны с продукцией, которая реализуется в ходе обычной деятельности.

Международные стандарты не требуют относить затраты, связанные с обесценением запасов, на статьи «Прочие доходы и расходы».

Примечание. Если вы до этого не были знакомы с требованиями МСФО (IAS) 2 «Запасы», то ваш ответ, скорее всего, получился следующим.

На 31 декабря 2001 года сумма запасов оставлена без изменений (то есть 15 млн руб.), так как работа по их восстановлению еще не была начата. В течение I квартала 2002 года затраты на восстановление запасов были включены в себестоимость запасов в сумме 6 млн руб., и балансовая стоимость запасов на 31 марта 2002 года составила 21 млн руб. (15 млн + 6 млн).

После реализации восстановленных запасов в отчете о прибыли или убытке за 2002 год был отражен убыток в размере 3 млн руб. (20 млн – 21 млн – 2 млн (расходы на реализацию)).

Небольшой МСФО (IAS) 2 включает в себя достаточно привычные для российских бухгалтеров требования по учету материально-производственных запасов, однако имеет два ключевых отличия.

1. Постоянные производственные расходы включаются в себестоимость изготовления продукции на основе нормального уровня мощности производства и при этом:
 - сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев;
 - в периоды необычайно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости.
2. Последующая оценка запасов осуществляется по наименьшей стоимости из следующих величин:
 - себестоимости запасов;
 - чистой цены реализации запасов.

6.2. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

Специалисты, впервые изучающие международные стандарты, часто делают ошибку, рассматривая стандарты, регулирующие учет и представление долгосрочных активов, отдельно друг от друга. И когда доходят до инвестиционного имущества (МСФО (IAS) 40), выясняют, что основательно забыли все, что касается основных средств (МСФО (IAS) 16). Разберем на примерах и во взаимосвязи указанных стандартов, что собой представляют и как учитываются долгосрочные активы.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Эти стандарты во многом построены на единых принципах, а существующие различия в учете и оценке связаны в основном с необходимостью адаптировать общие требования к особенностям их создания или использования. Совместное рассмотрение МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 40 поможет увидеть общие принципы, применяемые к учету долгосрочных активов, а также понять подходы Совета по МСФО к тем ситуациям, где учетные требования существенно отличаются.

Обратите внимание!

До декабря 2015 года термин «ликвидационная стоимость» в официальных текстах МСФО переводился на русский язык как «остаточная стоимость». Поэтому в экзаменационных заданиях может встретиться как тот, так и другой термин. В качестве примера можно привести текст задания № 2b декабрьской сессии 2012 года, где термины «ликвидационная стоимость» и «остаточная стоимость» используются одновременно, хотя это синонимы.

6.2.1. Определения и условия признания

Как вы наверняка заметили, при рассмотрении каждого стандарта мы постоянно возвращаемся к Концептуальным основам финансовой отчетности. Именно этот документ является фундаментом международных стандартов, и каждый стандарт, посвященный какому-либо элементу финансовой отчетности, раскрывает его требования с учетом особенностей рассматриваемого элемента (в данном случае основных средств и инвестиционной недвижимости).

Напомним определение актива и условия его признания, сформулированные в Концептуальных основах финансовой отчетности.

Актив — это существующий экономический ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий.

Актив признается в отчете о финансовом положении только при одновременном выполнении трех условий (критерии признания в редакции до 2018 года):

- если он отвечает определению актива;
- если существует вероятность того, что будущие экономические выгоды будут получены предприятием;
- если себестоимость (стоимость) актива может быть надежно оценена.

Критерии признания для основных средств и инвестиционной недвижимости аналогичны. Так, основные средства и инвестиционная недвижимость признаются в финансовой отчетности, если:

- отвечают определению основных средств и инвестиционной недвижимости;
- существует вероятность поступления на предприятие будущих экономических выгод, связанных с данными объектами;
- первоначальную стоимость данных объектов можно надежно оценить.

Теперь рассмотрим определение основных средств и инвестиционной недвижимости.

Основные средства — это материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;
- предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Требование стандарта о поступлении экономических выгод от использования основного средства не является ограничением для признания активов в качестве ОС, даже если они непосредственно не генерируют экономических выгод. Долгосрочные материальные активы, используемые для административных целей, для защиты окружающей среды (очистные сооружения) или для обеспечения безопасности (системы пожарной и охранной сигнализации) также учитываются в составе основных средств, так как их использование повышает вероятность поступления экономических выгод предприятию по сравнению с тем, как если бы данные активы не использовались.

Инвестиционная недвижимость — недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), удерживаемая (собственником или арендатором в качестве актива в форме права пользования) с целью получения арендных платежей или выгоды от прироста стоимости или того и другого, но:

- не для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях;
- не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Обратите внимание!

Инвестиционным может быть только недвижимое имущество (земля, здания или их части). Движимое имущество (машины, яхты, самолеты, произведения искусства) не могут быть признаны инвестиционным имуществом в рамках требования МСФО.

Примеры инвестиционной недвижимости:

- земля, предназначенная для получения выгоды от прироста стоимости, а не для продажи в краткосрочной перспективе;

- земля, назначение которой пока не определено (если назначение земельного участка пока не определено, считается, что он приобретен для целей прироста стоимости);
- здание, предоставленное в операционную аренду одному или нескольким арендаторам;
- строящаяся недвижимость (или находящаяся в процессе реконструкции) для будущего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

Инвестиционная недвижимость необязательно должна быть в юридической собственности владельца. Недвижимость, контролируемая арендатором по договору финансовой аренды, также может учитываться у арендатора как инвестиционное имущество.

А вот обратное утверждение неверно. МСФО (IAS) 40 прямо запрещает арендодателю учитывать сданную в финансовую аренду недвижимость в качестве инвестиционной.

Земля и здания, приобретенные с целью перепродажи (даже если производятся значительные работы по их капитальному ремонту, восстановлению или реконструкции), являются запасами, и их учет регулируется МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Не относятся к инвестиционной недвижимости также земля и здания, занимаемые владельцем, так как объекты недвижимости, используемые в административных целях или предназначенные для производства товаров и осуществления услуг, являются основными средствами и регулируются МСФО (IAS) 16.

6.2.2. Основное средство или инвестиционная недвижимость?

Если внимательно рассмотреть определение основных средств и инвестиционной недвижимости, то можно заметить, что основные средства и инвестиционная недвижимость могут использоваться для сдачи в аренду и получения арендных платежей. Как правильно классифицировать недвижимость, сдаваемую в операционную аренду, — как основное средство или как инвестиционную недвижимость?

МСФО (IAS) 40 предлагает использовать критерий существенности (значительности) других сопутствующих аренде услуг, предоставляемых арендаторам. Если другие услуги составляют незначительную часть общего договора аренды, то недвижимость можно классифицировать как инвестиционную недвижимость (пример 6.3).

А если объект недвижимости один, но часть его используется для административных целей (или для производства товаров и услуг), а другая часть удерживается для получения арендной платы или в целях получения выгоды от прироста стоимости, как учитывать объект в этом случае? МСФО (IAS) 40 разрешает учитывать эти части отдельно (как основное средство и как инвестиционную недвижимость), если эти части могут быть проданы по отдельности или по отдельности друг от друга сданы в финансовую аренду.

ПРИМЕР 6.3. ОСНОВНОЕ СРЕДСТВО И ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ

Компания имеет в собственности два офисных здания (А и В), которые могут использоваться в качестве бизнес-центров. Здание А сдано в операционную аренду трем арендаторам, которые поделили между собой все внутренние помещения (включая офисы, коридоры и т. д.). Сама компания оказывает дополнительные услуги по охране, техническому обслуживанию и содержанию здания, которые составляют незначительную часть общих арендных платежей.

Здание В также сдано в аренду многочисленным арендаторам. Но по условиям договора операционной аренды арендаторам сдаются в аренду только офисные помещения, за исключением коридоров, мест общего пользования и технических помещений. Содержание и уборка этих мест является обязанностью компании. Кроме стандартных услуг по охране и содержанию здания, компания оказывает дополнительные услуги по организации единого информационно-справочного центра, мероприятий и услуги по обеспечению питанием сотрудников арендаторов. Затраты на предоставление этих дополнительных услуг составляют существенную часть в общих арендных платежах.

Ожидается, что справедливая стоимость обоих офисных зданий существенно вырастет в течение ближайших нескольких лет.

Задание:

объясните, могут ли офисные здания А и В отражаться в отчетности компании в качестве инвестиционной недвижимости?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.3

Здание А может быть отражено в отчетности компании в качестве инвестиционной недвижимости. Оно было приобретено не для участия в операционной деятельности компании, а с целью получения выгоды от увеличения стоимости и получения арендных платежей. Дополнительные услуги по охране здания и обеспечению его технического состояния в стоимостном выражении незначительны по сравнению с общей величиной договора аренды.

Здание Б не может быть классифицировано как инвестиционная недвижимость, а должно учитываться в качестве основного средства. Здание Б непосредственно участвует в обеспечении операционной деятельности компании, связанной с предоставлением услуг бизнес-центра. Объем предоставляемых клиентам дополнительных услуг существен по сравнению с общей величиной договора аренды. Поэтому в соответствии с МСФО (IAS) 40 компания не может классифицировать здание Б в качестве инвестиционной недвижимости, а должна учитывать его как основное средство.

6.2.3. Первоначальная оценка

Требования к первоначальной оценке основных средств и инвестиционной недвижимости в целом похожи, однако имеют ряд особенностей, связанных с их дальнейшим использованием.

Первоначально основные средства оцениваются по первоначальной стоимости, включающей:

- цену приобретения, в том числе невозмещаемые налоги и профессиональные услуги;
- прямые затраты на создание и доведение до состояния готовности;
- затраты на демонтаж и восстановление окружающей среды (если они удовлетворяют требованиям признания резерва в соответствии с МСФО (IAS) 37).

Обратите внимание!

1. «Первоначально основные средства оцениваются по первоначальной стоимости» — это не тавтология, а перевод Минфином РФ с 2015 года термина «cost» как «первоначальная стои-

мость». В более ранних редакциях Минфин РФ переводил термин «cost» как «себестоимость». То есть в более ранних редакциях перевода данная фраза звучала следующим образом: «Первоначально основные средства оцениваются по себестоимости...».

2. В российском аналоге стандарта, посвященном основным средствам (ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), отсутствует требование о признании в первоначальной стоимости ОС затрат на демонтаж и восстановление окружающей среды, хотя в остальном требования по первоначальной оценке идентичны.

В отличие от основных средств, целью создания или приобретения которых является использование в операционной деятельности, инвестиционная недвижимость в долгосрочной перспективе предназначена для продажи, чтобы монетизировать выгоду от увеличения ее стоимости.

Иными словами, не предполагается удержание инвестиционной недвижимости до момента окончания срока полезного использования, когда справедливая стоимость этой недвижимости будет минимальна. Поэтому в МСФО (IAS) 40 даже не упоминается о включении в первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости затрат на демонтаж и восстановление окружающей среды.

Первоначально инвестиционная недвижимость оценивается по фактическим затратам на создание или приобретение, куда включается:

- цена приобретения, в том числе невозмещаемые налоги и профессиональные услуги;
- прямые затраты на создание и доведение до состояния готовности.

Как у основных средств, так и у инвестиционной недвижимости в первоначальную стоимость не входят:

- административные и управленческие расходы;
- сверхнормативные потери ресурсов (сырья, труда), возникшие при строительстве или реконструкции объекта;
- первоначальные операционные убытки, связанные с началом функционирования объекта.

Затраты, связанные с приобретением и созданием основных средств и инвестиционной недвижимости, включаются в первоначальную стоимость до момента готовности объекта к использованию.

Одинаковы подходы стандартов при оценке первоначальной стоимости основных средств и инвестиционной недвижимости при приобретении путем обмена на немонетарные активы.

Основные средства и инвестиционная недвижимость первоначально оцениваются по своей справедливой стоимости. Если приобретенный объект не может быть оценен по справедливой стоимости, то в качестве первоначальной стоимости должна использоваться балансовая стоимость переданного актива.

Рассмотрим пример оценки первоначальной стоимости основного средства.

ПРИМЕР 6.4. ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНОГО СРЕДСТВА

В 2013 году компания осуществляла строительство завода по переработке вторичных отходов на арендованном у государства земельном участке. В соответствии с договором аренды земельного участка срок аренды определен в 20 лет (с 01.01.2013 по 31.12.2032). Договор аренды также предусматривает требование к компании демонтировать завод в конце срока аренды участка и провести работы по восстановлению окружающей среды.

По данным бухгалтерского учета, затраты на строительство завода составили:

- 1000 тыс. долл. на материалы, из них материалов на 150 тыс. долл. было уничтожено в результате пожара, возникшего на начальной стадии строительства;
- 250 тыс. долл. налогов было уплачено в связи со строительством завода. Из этой суммы возмещаемый налог на добавленную стоимость составил 200 тыс. долл.;
- 800 тыс. долл. составила оплата труда рабочих, занятых на строительстве;
- 270 тыс. долл. — часть из общей суммы административных расходов, отнесенных на строительство завода;
- 300 тыс. долл. — амортизация машин и механизмов, используемых для строительства.

Строительство завода было завершено 31 декабря 2013 года, и он готов к эксплуатации с 1 января 2014 года. Руководство оценило, что затраты на демонтаж и восстановление окружающей среды составят 1500 тыс. долл. в ценах на 31 декабря 2032 года. Ставка процента, по которой компания может привлекать заимствования, составляет 10%. Приведенная стоимость 1 доллара к уплате через 20 лет составляет 14,9 цента, а приведенная стоимость 1 доллара к уплате через 19 лет составляет 16,4 цента.

Задание:

требуется определить первоначальную стоимость завода на 31 декабря 2013 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.4

В первоначальную стоимость основного средства (завода) включаются (тыс. долл.):

- прямые затраты на материалы — 850 тыс. долл. (за исключением сверхнормативных затрат в сумме 150 тыс. долл.);
- невозмещаемые налоги — 50 тыс. долл. (возмещаемые налоги в сумме 200 тыс. долл. США не включаются в первоначальную стоимость);
- прямые затраты на оплату труда рабочих, занятых на строительстве, — 800 тыс. долл.;
- административные затраты не включаются в первоначальную стоимость основного средства;
- амортизация машин и механизмов, используемых непосредственно на строительстве, — 300 тыс. долл.;
- приведенная к 31 декабря 2013 года сумма затрат на демонтаж и восстановление окружающей среды, исходя из 19-летнего срока до окончания аренды (1500 тыс. долл. \times 0,164), включается в первоначальную стоимость в связи с выполнением условий по признанию соответствующего резерва 246 тыс. долл.

Итого первоначальная стоимость основного средства 2246 тыс. долл.

Последующая оценка основных средств

В соответствии с применяемой учетной политикой компания может выбрать один из двух способов учета основного средства:

- метод учета по первоначальной стоимости (фактическим затратам) за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;

- метод учета по переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Обратите внимание!

В переводе МСФО (IAS) 16, утвержденном приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н, метод учета по первоначальной стоимости был переведен как метод учета по фактическим затратам. Поэтому в книге вы можете встретить как тот, так и другой термин.

Чтобы исключить возможность манипуляций с отчетностью, выбранный метод учета применяется ко всему классу основных средств, сходных по своей природе либо функциональному использованию в операционной деятельности компании. Допустим, станки и оборудование могут признаваться по первоначальной стоимости (фактическим затратам), а здания — по переоцененной стоимости.

Последняя представляет собой переоценку основного средства по справедливой стоимости (на дату переоценки). В дальнейшем, исходя из этой переоцененной стоимости, вычисляются амортизация и убытки от обесценения.

Насколько часто должна выполняться переоценка основного средства? Требование МСФО (IAS) 16 — справедливая стоимость переоцененного основного средства не должна существенно отличаться от его балансовой стоимости на отчетную дату. Для большинства основных средств считается нормальным производить переоценку раз в 3–5 лет.

Сама переоценка основного средства выполняется одним из двух способов:

- пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации пропорционально таким образом, чтобы балансовая стоимость на дату переоценки была равна справедливой стоимости;
- полное списание (обнуление) накопленной амортизации за счет первоначальной стоимости актива и переоценка этой чистой суммы до справедливой стоимости.

Сама величина переоценки отражается в собственном капитале предприятия (по статье «Резерв переоценки») и учитывается в разделе «Прочий совокупный доход» отчета о совокупном доходе (подробнее об особенностях отражения операций в отчете о совокупном доходе см. раздел 4.2 «МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»).

Применение и того и другого способов переоценки не меняет балансовые значения статей «Основные средства» и «Резерв переоценки» при представлении их в финансовой отчетности.

ПРИМЕР 6.5. МОДЕЛЬ УЧЕТА ПО ПЕРЕОЦЕНЕННОЙ СТОИМОСТИ

В соответствии с учетной политикой компания учитывает здания по переоцененной стоимости. 1 января 2013 года компания приобрела здание для использования в административных целях за 10 млн долл. Срок полезного использования здания — 20 лет. На 31 декабря 2013 года справедливая стоимость здания увеличилась до 11,4 млн долл.

Первоначальная оценка срока полезного использования здания осталась неизменной.

Задание:

1. Привести проводки по переоценке основного средства двумя способами:

а) способом пропорционального пересчета накопленной амортизации;

б) способом полного списания накопленной амортизации на дату переоценки.

2. Привести необходимые проводки и рассчитать сальдо по счетам бухгалтерского учета для представления основных средств и резерва переоценки в финансовой отчетности на 31 декабря 2013 и 2014 годов.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.5

1-й способ: «Пропорциональный пересчет накопленной амортизации»

Операция 1. Начисление амортизации за 2013 год (10 000 тыс. долл. / 20 лет = 500 тыс. долл.):

Дт «Расходы по амортизации»	500 тыс. долл.
Кт «Накопленная амортизация»	500 тыс. долл.

Операция 2. Пропорциональный пересчет первоначальной стоимости на 31 декабря 2013 года:

Балансовую стоимость здания в сумме 9500 тыс. долл. необходимо увеличить до 11 400 тыс. долл., то есть на 20%. Первоначальная стоимость здания увеличивается на 20% (10 000 тыс. долл. × 20% = 2000 тыс. долл.):

Дт «Первоначальная стоимость»	2000 тыс. долл.
Кт «Резерв переоценки»	2000 тыс. долл.

Операция 3. Пропорциональный пересчет накопленной амортизации на 31 декабря 2013 года:

Накопленная амортизация увеличивается на 20% (500 тыс. долл. × 20% = 100 тыс. долл.):

Дт «Резерв переоценки»	100 тыс. долл.
Кт «Накопленная амортизация»	100 тыс. долл.

Операция 4. Начисление амортизации за 2014 год ((12 000 тыс. долл. – 600 тыс. долл.) / 19 лет = 600 тыс. долл.):

Дт «Расходы по амортизации»	600 тыс. долл.
Кт «Накопленная амортизация»	600 тыс. долл.

Сальдо счетов бухгалтерского учета на 31 декабря (тыс. долл.)	2013	2014
Первоначальная стоимость основного средства (дебет)	12 000	12 000
Накопленная амортизация (кредит)	600	1200
Итого балансовая стоимость здания	11 400	10 800
Резерв переоценки (кредит)	1900	1900

2-й способ: «Полное списание накопленной амортизации»

Операция 1. Начисление амортизации за 2013 год (10 000 тыс. долл. / 20 лет = 500 тыс. долл.):

Дт «Расходы по амортизации»	500 тыс. долл.
Кт «Накопленная амортизация»	500 тыс. долл.

Операция 2. Полное списание накопленной амортизации на счет первоначальной стоимости на 31 декабря 2013 года:

Дт «Накопленная амортизация»	500 тыс. долл.
Кт «Первоначальная стоимость»	500 тыс. долл.

Операция 3. Переоценка чистой суммы первоначальной стоимости до справедливой стоимости на 31 декабря 2013 года (11 400 тыс. долл. – 9500 тыс. долл. = 1900 тыс. долл.):

Дт «Первоначальная стоимость»	1900 тыс. долл.
Кт «Резерв переоценки»	1900 тыс. долл.

Операция 4. Начисление амортизации за 2014 год (11 400 тыс. долл. / 19 лет = 600 тыс. долл.):

Дт «Расходы по амортизации»	600 тыс. долл.
Кт «Накопленная амортизация»	600 тыс. долл.

Сальдо счетов бухгалтерского учета на 31 декабря, \$'000	2013	2014
Первоначальная стоимость основного средства (дебет)	11 400	11 400
Накопленная амортизация (кредит)	–	600
Итого балансовая стоимость здания	11 400	10 800
Резерв переоценки (кредит)	1900	1900

6.2.4. Особенности начисления амортизации

Амортизация по основному средству начисляется с момента готовности его к эксплуатации.

В ПБУ 6/01 амортизация начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к учету.

Начисление амортизации (в отличие от российского бухгалтерского учета) не прекращается на время приостановки эксплуатации основного средства или его консервации.

В целом способы, применяемые для начисления амортизации в МСФО, не отличаются от используемых в российском учете, однако необходимо обратить внимание на следующие особенности.

Амортизируемая величина (то есть стоимость основного средства, которая будет перенесена на расходы путем амортизации) равна первоначальной стоимости (или переоцененной стоимости) за вычетом ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость представляет собой расчетную сумму, которую организация получила бы в настоящий момент, после вычета расчетных затрат на выбытие, от реализации основного средства, если бы оно находилось в таком состоянии, в котором должно находиться в конце срока своего полезного использования.

Используемый метод начисления амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод от использования актива.

В МСФО (IAS) 16 приводятся три основных метода начисления амортизации:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства продукции.

Выбранный метод амортизации должен применяться компанией последовательно от периода к периоду, кроме случаев изменения структуры потребления будущих экономических выгод от использования актива.

При применении МСФО (IAS) 16 необходимо помнить, что срок полезного использования, ликвидационная стоимость, соответствие метода начисления амортизации структуре потребления будущих экономических выгод — все это расчетные бухгалтерские оценки. И они должны пересматриваться как минимум раз в год на отчетную дату.

Обратите внимание!

Пересмотр оценок в отчетном периоде затрагивает сам отчетный период.

ПРИМЕР 6.6. ИЗМЕНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНОК В ОТЧЕТНОМ ПЕРИОДЕ

1 января 2012 года компания приобрела станок за 1000 тыс. долл. На дату приобретения техническая служба компании оценивает, что срок полезного использования станка составляет 6 лет, а ликвидационная стоимость равна 100 тыс. долл. Ожидается равномерный приток экономических выгод от использования станка на протяжении всего срока полезного использования.

31 декабря 2013 года, оценивая результаты работы станка за 2 года, компания пришла к выводу, что срок полезного использования станка составит еще 7 лет начиная с 1 января 2014 года, а его ликвидационная сумма в связи с моральным износом к концу срока эксплуатации составит 50 тыс. долл.

Задание:

объясните, как в отчетности за 2012 и 2013 годы должен быть представлен данный станок.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.6

Поскольку использование станка генерирует равномерный приток экономических выгод, для амортизации станка необходимо использовать линейный метод.

Амортизация за 2012 год равна 150 тыс. долл. $((1000 \text{ тыс. долл.} - 100 \text{ тыс. долл.}) / 6 \text{ лет})$.

Амортизация относится в дебет Прибылей и Убытков.

Балансовая стоимость основного средства (станка) на 31 декабря 2012 года равна 850 тыс. долл. $(1000 \text{ тыс. долл.} - 150 \text{ тыс. долл.})$.

Пересмотр оценок на 31 декабря 2013 года затрагивает и 2013 год. Фактически срок полезного использования станка составляет 8 лет $(7 + 1)$ начиная с 1 января 2013 года.

Амортизация за 2013 год равна 100 тыс. долл. $((850 \text{ тыс. долл.} - 50 \text{ тыс. долл.}) / 8 \text{ лет})$.

Балансовая стоимость основного средства (станка) на 31 декабря 2013 года составит 750 тыс. долл. $(850 \text{ тыс.} - 100 \text{ тыс.})$.

Основные средства представляются в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

6.2.5. Учет по компонентам и затраты на ремонт и техническое обслуживание

МСФО (IAS) 16 требует амортизировать и учитывать основное средство по компонентам, если себестоимость какой-либо части существенна в сравнении с общей стоимостью объекта.

Кроме того, обязательно должны учитываться отдельно амортизируемые и неамортизируемые компоненты ОС. Земля обычно является ресурсом, не имеющим срока полезного использования. Поэтому земельные участки не амортизируются и в отчетности представляются отдельно от амортизируемых основных средств.

ПРИМЕР 6.7. УЧЕТ ОСНОВНОГО СРЕДСТВА ПО КОМПОНЕНТАМ

Самолет, первоначальная стоимость которого составляет 200 млн долл., имеет срок полезного использования фюзеляжа 20 лет, а срок полезного использования внутренней обшивки пассажирского салона (кресла, обивка) — 5 лет. Стоимость фюзеляжа самолета составляет 180 млн долл.

Задание:

необходимо определить размер амортизационных отчислений в первый отчетный период эксплуатации самолета и его балансовую стоимость на конец первого отчетного периода.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.7

Самолет необходимо учитывать и амортизировать по отдельным компонентам: фюзеляж и внутренняя обшивка.

Амортизация (дебет Прибыли и Убытки) за первый отчетный период будет равна:

- фюзеляж: 9 млн долл. (180 млн долл. / 20 лет);
- внутренняя обшивка: 4 млн долл. (20 млн долл. / 5 лет);
- итого амортизация за отчетный период 13 млн долл. (9 млн + 4 млн).

Балансовая стоимость основного средства (самолета) на конец первого отчетного периода:

- фюзеляж: 171 млн долл. (180 млн – 9 млн);
- внутренняя обшивка: 16 млн долл. (20 млн – 4 млн);
- итого балансовая стоимость основного средства — 187 млн долл.

Основное средство представляется в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

В целом МСФО (IAS) 16 требует, чтобы затраты на ремонты и техническое обслуживание относились на расходы отчетного периода. Однако учет по компонентам позволяет капитализировать затраты на сложные виды ремонтов (капитальные ремонты), учитывая их в виде отдельных компонентов основного средства. В качестве первоначальной оценки компонента используется предварительная оценка стоимости капитального ремонта. Но общая первоначальная стоимость основного средства при этом не меняется.

ПРИМЕР 6.8. КАПИТАЛИЗАЦИЯ ЗАТРАТ НА СЛОЖНЫЙ РЕМОНТ

Используем данные предыдущего примера и добавим условие о том, что двигатели самолета подлежат капитальному ремонту один раз в 7 лет. Исходя из предыдущего опыта, можно оценить, что затраты на капитальный ремонт двигателя составят 70 млн долл.

Задание:

нужно найти размер амортизационных отчислений в первый отчетный период эксплуатации самолета и его балансовую стоимость на конец первого отчетного периода.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.8

Для капитализации фактических затрат на капитальный ремонт двигателя в составе основного средства «самолет» необходимо выделить отдельный компонент, первоначальная стоимость которого будет равна оценочной сумме аналогичного ремонта, то есть 70 млн долл.

Первоначальная оценка самого самолета при этом не меняется. Выделение компонента «капитальный ремонт» происходит за счет компонента «фюзеляж».

Первоначальная стоимость основного средства «самолет» будет выглядеть следующим образом:

- компонент «фюзеляж» — 110 млн долл. (срок службы 20 лет);
- компонент «капитальный ремонт двигателя» — 70 млн долл. (срок службы 7 лет);
- компонент «внутренняя обшивка» — 20 млн долл. (срок службы 5 лет).

Итого первоначальная стоимость основного средства «самолет» 200 млн долл. (110 млн + 70 млн + 20 млн).

Амортизация (дебет Прибыли и Убытки) за первый отчетный период:

- фюзеляж — 5,5 млн долл. (110 млн долл. / 20 лет);
- капитальный ремонт двигателя — 10 млн долл. (70 млн долл. / 7 лет);
- внутренняя обшивка — 4 млн долл. (20 млн долл. / 5 лет).

Итого амортизация за отчетный период — 19,5 млн долл. (5,5 млн + 10 млн + 4 млн).

Балансовая стоимость основного средства (самолета) на конец первого отчетного периода составит:

- фюзеляж — 104,5 млн долл. (110 млн – 5,5 млн);
- капитальный ремонт двигателя — 60 млн долл. (70 млн – 10 млн);
- внутренняя обшивка — 16 млн долл. (20 млн – 4 млн).

Итого балансовая стоимость основного средства (самолета) — 180,5 млн долл. (104,5 млн + 60 млн + 16 млн).

Основное средство представляется в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

Когда через 6–7 лет будет проведен фактический капитальный ремонт двигателя, остаток балансовой стоимости компонента «капитальный ремонт» подлежит списанию в прибыли и убытки на дату проведения ремонта. Фактические затраты на капитальный ремонт (фактическая сумма может и отличаться от оценочных 70 млн долл. как в большую, так и в меньшую сторону) подлежат капитализации на компонент «капитальный ремонт» и будут, в свою очередь, амортизироваться в течение последующих 7 лет.

Можно сделать вывод, что, используя учет основных средств по компонентам, Совет по МСФО предложил изящную методику капитализации затрат на сложные виды ремонтов, не увеличивая при этом первоначальную себестоимость основного средства и не создавая резервы (оценочные обязательства) под будущие расходы (что, кстати, прямо запрещено МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»).

6.2.6. Последующая оценка инвестиционной недвижимости

В соответствии с применяемой учетной политикой компания может выбрать один из двух способов учета инвестиционной недвижимости:

- метод учета по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- метод учета по справедливой стоимости.

Выбранный метод должен применяться ко всем объектам инвестиционной недвижимости.

Метод учета по первоначальной стоимости (фактическим затратам) полностью аналогичен методу, применяемому для основных средств. Применяя данный метод учета для инвестиционной недвижимости, предприятие, тем не менее, обязано раскрывать значение справедливой стоимости на отчетную дату в примечаниях к отчетности.

Метод учета по справедливой стоимости означает оценку балансовой стоимости объекта инвестиционной недвижимости на отчетную дату по справедливой стоимости. Прочие доходы и убытки, связанные с изменением справедливой стоимости, должны быть признаны в составе прибылей и убытков в том периоде, когда произошло изменение справедливой стоимости.

Метод учета по справедливой стоимости позволяет отказаться от начисления амортизации, так как любые изменения в справедливой стоимости и так признаются в составе прибылей и убытков. Поэтому объекты инвестиционной недвижимости, учитываемые по справедливой стоимости, не подлежат амортизации.

6.2.7. Перевод инвестиционной недвижимости в другую категорию

Стандарт МСФО (IAS) 40 устанавливает правила перевода инвестиционной недвижимости в другие категории активов (запасы и основные средства) и обратный перевод из запасов и основных средств в инвестиционную недвижимость.

Переход в новую категорию осуществляется на момент изменения характера использования актива.

Ниже представлена памятка по условиям перевода из категории в категорию (табл. 6.3).

Таблица 6.3. Памятка по переводам инвестиционной недвижимости (ИН) из категории в категорию

Ситуация перехода	Порядок учета
Инвестиционная недвижимость переводится в запасы или основные средства	На дату перехода: <ul style="list-style-type: none"> • условная первоначальная стоимость запасов (основных средств) равна справедливой стоимости актива
Запасы переводятся в инвестиционную недвижимость	На дату перехода: <ul style="list-style-type: none"> • первоначальная оценка ИН — по справедливой стоимости; • выбытие запасов — аналогично их продаже.

Ситуация перехода	Порядок учета
Основные средства (по любой модели учета) переводятся в инвестиционную недвижимость	<p>На дату перехода:</p> <ul style="list-style-type: none"> • переоценка основного средства по модели переоценки (до справедливой стоимости); • первоначальная оценка ИН — по справедливой стоимости. <p>Резерв переоценки переносится в нераспределенную прибыль при выбытии инвестиционной недвижимости.</p>

ПРИМЕР 6.9. ПЕРЕВОД ОСНОВНОГО СРЕДСТВА В ИНВЕСТИЦИОННУЮ НЕДВИЖИМОСТЬ

Компания «Ипсилон» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 31 марта 2017 года.

1 апреля 2010 года «Ипсилон» приобрела здание за 15 млн долл. и немедленно начала его использовать в качестве своего офисного помещения. Срок полезного использования здания оценивался на 1 апреля 2010 года в 50 лет.

В августе 2016 года «Ипсилон» приобрела новый офис и к 30 сентября 2016 года освободила здание, полностью переехав в новый офис.

30 сентября 2016 года руководство «Ипсилон» приняло решение использовать здание для получения выгод от увеличения его стоимости капитала и сдачи здания в операционную аренду. Однако на отчетную дату (31 марта 2017 года) «Ипсилон» еще не успела найти арендатора.

В соответствии с учетной политикой компании «Ипсилон», объекты недвижимости, используемые в качестве основных средств, учитываются по модели первоначальной стоимости, а объекты недвижимости, удерживаемые в качестве инвестиционного имущества, учитываются по модели справедливой стоимости.

Ниже приведены данные об изменении справедливой стоимости здания в течение отчетного периода:

Справедливая стоимость объекта недвижимости на:

- 31.03.2016 — 13 200 тыс. долл.;
- 30.09.2016 — 14 000 тыс. долл.;
- 31.03.2017 — 14 500 тыс. долл.

Задание:

объясните и покажите, каким образом данные события будут отражаться в финансовой отчетности компании «Ипсилон» за год, закончившийся 31 марта 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.9

Ситуацию регулирует IAS 16 и IAS 40.

До 30.09.16 здание учитывается как основное средство, так как является материальным активом, используемым для административных целей более 1 года.

Первоначальная оценка на 01.01.10 по фактическим затратам = 15 000 тыс. долл.

Последующая оценка — по модели первоначальных затрат за вычетом накопленной амортизации.

Балансовая стоимость на 31.03.16 = $15\,000 \times (50 - 6 \text{ лет}) / 50 = 13\,200$ тыс. долл.

Амортизация за 6 месяцев:

Дебет Прибыли и Убытки = $15\,000 / 50 \times (6 \text{ мес.}) / 12 = 150$ тыс. долл.

Балансовая стоимость на 30.09.2016 = $13\,200 - 150 = 13\,050$ тыс. долл.

01.10. 16

На 01.10. 16 необходимо перевести здание из категории основных средств в категорию инвестиционной недвижимости, так как на 01.10.16 изменился характер использования здания.

Здание учитывается как инвестиционная недвижимость, так как:

- является недвижимостью;
- находится во владении собственника;
- используется с целью получения выгод от арендных платежей и прироста стоимости.

Основное средство на дату перевода (30.09.2016) оценивается по справедливой стоимости (по модели переоценки), и эта же стоимость будет являться первоначальной для инвестиционной недвижимости — 14 000 тыс.

Изменение балансовой стоимости основного средства относится на резерв переоценки через прочий совокупный доход.

Кт «Прочий совокупный доход» = $14\,000 - 13\,050 = 950$ тыс. долл.

Балансовая стоимость Резерва переоценки на 31.03.2017 — 950 тыс. долл. (раздел отчета о финансовом положении: Собственный капитал).

В дальнейшем резерв переоценки подлежит переносу в Нераспределенную прибыль в момент выбытия инвестиционной недвижимости.

Последующая оценка инвестиционной недвижимости — по справедливой стоимости.

Изменение справедливой стоимости относится на прибыли и убытки.

Кт «Прибыли и убытки» = $14\,500 - 14\,000 = 500$ тыс. долл.

Балансовая стоимость инвестиционной недвижимости на 31.03.17 = 14 500 тыс. долл. (раздел отчета о финансовом положении: Внеоборотные активы).

Выписка из отчетности на 31 марта 2017 года

	\$'000
Отчет о совокупном доходе	
Прибыли и убытки	
Доход от инвестиционной недвижимости	500
Амортизация основных средств	(150)
Прочий совокупный доход	
Переоценка основных средств	950
Отчет о финансовом положении	
Внеоборотный актив	
Инвестиционная недвижимость	14 500
Собственный капитал	
Резерв переоценки	950

6.3. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Требования МСФО (IAS) 38 к отражению приобретенных нематериальных активов практически не отличаются от требований МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Однако сложность вызывают внутренне созданные нематериальные активы. Их признание в составе долгосрочных активов возможно только в том случае, если этапы создания можно разделить на исследование и разработку. Вспомним простые и разберем сложные моменты учета нематериальных активов.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

6.3.1. Определения и условия признания НМА

В настоящее время сложно себе представить предприятие, не имеющее нематериальных активов. Фирменные наименования, торговые марки, компьютерное программное обеспечение, лицензии, франшизы, авторские права и патенты — все это примеры нематериальных активов.

Что объединяет эти понятия? То, что у них отсутствует физическая форма. Некоторые из них используют материальный носитель (компьютерная программа может быть записана на компакт-диск, лицензия распечатана на листе бумаги и заверена государственным органом, кинофильм представляет собой более ста тысяч кадров, зафиксированных на пленке). Но материальный носитель не является определяющим, и нематериальный актив может быть отделен от него или перенесен на другой носитель (фильм может быть оцифрован и записан на компакт-диск, лицензия — учитываться в электронном виде в соответствующем государственном реестре, программа — переписана на флеш-память).

С другой стороны, у каждого предприятия есть примеры активов, которые также не имеют физической формы, но принципиально отличаются от вышеперечисленных.

Давайте вспомним, что денежные средства на расчетном счете предприятия или дебиторская задолженность тоже не имеют физической формы, но вряд ли их можно назвать нематериальными активами. Для того чтобы отделить эти виды активов друг от друга, Совет по МСФО вводит понятие монетарных активов.

Монетарный актив — это денежные средства и активы, подлежащие получению в виде денежных средств. Денежные средства в кассе, на расчетном счете, дебиторская задолженность, заем, выданный другому предприятию, — все это примеры монетарных активов.

Нематериальный актив — это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Ключевыми понятиями в этом определении являются «актив» и «идентифицируемость».

Обратите внимание!

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» не содержит определения нематериального актива, только в пункте 4 приводятся примеры, какие активы являются нематериальными, а какие нет. В пункте 55 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ была попытка определить НМА через права особого типа. Однако в настоящее время пункт 55 действует только в части, не противоречащей ПБУ 14/2000 (письмо Минфина России от 23.08.2001 № 16-00-12/15) и, как следствие, ПБУ 14/2007. Фактически в российском учете мы имеем уникальную ситуацию, когда все понимают, что такое нематериальный актив, признают в бухгалтерском учете, но дать четкое определение не могут.

Напомним, что **актив** — это существующий экономический ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий.

Под понятием **«контроль»** в МСФО имеется в виду наличие у предприятия возможности (чаще всего основанной на юридических правах) на:

- определение способа использования актива;
- получение будущих экономических выгод, связанных с активом;
- ограничение доступа других лиц к этим выгодам.

Обратите внимание!

Приведенное определение контроля содержится в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Термин «контроль», используемый в МСФО (IAS) 38, несколько отличается. Для целей экзамена ДипИФР-Рус будет лучше, если вы привыкнете к определению контроля именно в МСФО (IFRS) 15.

Актив удовлетворяет критериям **идентифицируемости**, если он:

- **отделяем**, то есть может быть обособлен или отделен от предприятия (продан, обменян, сдан в аренду);
- возникает в результате договорных или других юридических прав.

Аналогично требованию к признанию актива в Концептуальных основах финансовой отчетности нематериальный актив признается в отчете о финансовом положении только при одновременном выполнении трех условий (критериев признания):

- если он отвечает определению нематериального актива;
- если существует вероятность того, что будущие экономические выгоды будут получены предприятием;
- если себестоимость актива может быть надежно оценена.

ПРИМЕР 6.10. РЕСУРСЫ, НЕ КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Предприятие ежегодно нанимает аудиторскую компанию, которая путем трансформации отчетности по национальным стандартам готовит финансовую отчетность по МСФО. Стоимость услуг аудиторской компании составляет 1,5 млн долл. в год.

В отчетном периоде руководство приняло решение о создании отдела МСФО в количестве 10 человек из числа наиболее сильных бухгалтеров. Руководство оценивает, что затраты на переподготовку бухгалтеров составят 8 тыс. долл. на человека. Данные затраты в сумме 80 тыс. долл. (8 тыс. долл. × 10 бухгалтеров) руководство рассматривает как инвестиции, которые позволят экономить по 700 тыс. долл. в год за счет подготовки отчетности по МСФО собственными силами.

Задание:

объясните, можно ли признать затраты на переподготовку бухгалтеров нематериальным активом.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.10

Действительно, затраты на переподготовку бухгалтеров генерируют будущие экономические выгоды, связанные с сокращением затрат на трансформацию отчетности. Как затраты, так и экономические выгоды можно надежно оценить. Однако затраты на переподготовку не удовлетворяют критерию актива «контроль над ресурсом» (в общем случае, согласно трудовому законодательству, сотрудники могут уволиться в любой момент, следовательно, предприятие не может их контролировать). Поскольку затраты не удовлетворяют определению актива, они не могут быть признаны в качестве нематериального актива.

Затраты, как в примере выше, генерирующие будущие экономические выгоды, но не признаваемые в качестве актива, приводят к появлению так называемого внутренне созданного гудвила.

Внутренне созданный гудвил — это будущие экономические выгоды от использования других активов, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности.

МСФО (IAS) 38 запрещает признание в финансовой отчетности внутренне созданного гудвила.

Сфера действия. Под действие МСФО (IAS) 38 попадают не все нематериальные активы. Часть из них регулируется иными стандартами, содержащими другие требования к их признанию и оценке.

Под действие МСФО (IAS) 38 не попадают:

- финансовые активы в значении, определенном в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
- активы, связанные с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых (регулируются МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»);
- затраты на разработку и добычу запасов полезных ископаемых (для них нет отдельного МСФО, регулируются учетной политикой предприятия);
- нематериальные активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности (регулируются МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
- долгосрочные нематериальные активы, классифицированные как предназначенные для продажи (регулируются МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»);
- отложенные налоговые активы (регулируются МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

- активы, возникающие в связи с вознаграждением работников (регулируются МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам»);
- деловая репутация (гудвил), приобретенная в рамках сделки по объединению бизнеса (регулируется МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»).

6.3.2. Первоначальная оценка НМА

Требования к первоначальной оценке нематериальных активов в целом схожи с требованиями, предъявляемыми к первоначальной оценке основных средств, регулируемых МСФО (IAS) 16.

Но есть и определенные отличия в оценке, связанные со способом получения нематериальных активов.

Стандарт рассматривает четыре основных способа приобретения нематериальных активов:

- отдельное приобретение;
- приобретение путем обмена;
- приобретение в рамках объединения бизнеса;
- самостоятельное создание НМА предприятием.

Рассмотрим эти способы подробнее.

Отдельное приобретение НМА. Как и в случае с основными средствами, приобретенный нематериальный актив оценивается по первоначальной стоимости (себестоимости).

При этом в первоначальную стоимость включаются:

- цена покупки нематериального актива, включая импортные пошлины и невозвратимые налоги на приобретение (после вычета торговых скидок);
- любые затраты, непосредственно связанные с подготовкой актива к использованию по назначению;
- затраты по займам в соответствии с требованиями к квалифицируемому активу, установленными МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Признание затрат в составе первоначальной стоимости прекращается после того, как нематериальный актив приведен в состояние, пригодное к использованию.

В себестоимость не включаются:

- затраты, понесенные в то время, когда нематериальный актив, готовый к использованию, не был введен в эксплуатацию;
- затраты на передислокацию готового к использованию или используемого нематериального актива;
- затраты на рекламу и затраты на продвижение и внедрение новых продуктов и услуг;
- затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов;
- затраты на обучение персонала;

- административные и прочие накладные расходы;
- первоначальные операционные убытки, связанные с использованием НМА.

Приобретение НМА путем обмена. Первоначальная оценка нематериальных активов, приобретенных путем обмена, осуществляется по справедливой стоимости приобретенного НМА. Это полностью аналогично требованиям к основным средствам и инвестиционной недвижимости, приобретаемым путем обмена.

Однако на практике часто возникает ситуация, когда справедливую стоимость полученного НМА сложно оценить. Тогда в качестве основы для оценки справедливой стоимости полученного НМА используется справедливая стоимость переданного актива. Если и для переданного актива сложно определить справедливую стоимость, то полученный НМА оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Приобретение НМА в рамках объединения бизнеса. Ситуация, когда нематериальный актив не приобретается непосредственно на баланс предприятия, а входит в состав активов покупаемой дочерней компании. Тогда для целей учета Группы (консолидированной отчетности) нематериальный актив первоначально оценивается по справедливой стоимости на дату приобретения этой дочерней компании. Для этого достаточно, чтобы нематериальный актив удовлетворял определению нематериального актива и был идентифицируемым.

Однако возможна такая ситуация, когда нематериальный актив вообще не учитывается в отчетности дочерней компании, хотя юридически она является владельцем этого НМА (причины этого см. далее — «Самостоятельное создание НМА»). Примером такого рода могут служить торговые марки, самостоятельно созданные и зарегистрированные дочерней компанией. В консолидированной финансовой отчетности Группы подобные нематериальные активы также первоначально учитываются по справедливой стоимости на дату приобретения.

Самостоятельное создание НМА. Совет по МСФО вводит достаточно жесткие критерии относительно признания внутренне созданного нематериального актива в финансовой отчетности. Это связано с тем, что признание подобных активов — широкое поле для творчества в бухгалтерском учете.

Российский бухгалтерский учет ощутил это в полной мере в начале 90-х годов прошлого века, когда требование о достаточности капитала банков и страховых организаций было относительно легко обойти. В качестве взноса в уставный капитал учредители вносили в виде НМА клиентскую базу банка или ноу-хау в части процедур работы страховой организации и т. п. Оценка осуществлялась в соответствии с решением учредителей. В результате вновь организованный банк или страховая компания гордо показывали в балансе огромные внеоборотные активы и внушительный собственный капитал. Понятно, что цифры эти были дутые и никакими реальными активами организация не обладала.

В настоящее время в пункте 11 ПБУ 14/2007 до сих пор существует этот рудимент о согласованной между учредителями (участниками) стоимостной оценке нематериальных активов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал организации.

Ограничение «творческого подхода» в российском учете поставлено иным способом. Начиная с ПБУ 14/2000, нематериальные активы признаются в отчетности только при наличии исключительных прав на них (естественно, ни о каких исключительных правах на клиентскую базу, подтвержденных патентом или свидетельством, не может быть и речи).

Международные стандарты не ограничивают признание нематериальных активов только наличием исключительных прав. Поэтому приобретение неисключительного права, например использования программы серии «1С», вполне отвечает критериям признания нематериального актива для целей МСФО.

Однако Совет по МСФО ввел жесткие ограничения на признание затрат в составе первоначальной стоимости самостоятельно созданных нематериальных активов.

При самостоятельном создании нематериального актива организация должна продемонстрировать разделение процесса создания на две стадии — стадию исследования и стадию разработки.

Под термином **«исследование»** понимаются оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Под термином **«разработка»** понимается применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого использования.

Иными словами, стадия исследования — это стадия получения новых знаний, а стадия разработки — это применение этих знаний при проектировании новых продуктов, производств и т. д. до начала их коммерческого использования.

Результатом разработки может стать и создание физического образца или опытного оборудования, что признается в составе нематериального актива, если его масштаб не является целесообразным для коммерческого использования.

Если предприятие при создании нематериального актива не может выделить эти стадии, то считается, что все затраты понесены на стадии исследования и должны включаться в расходы периода.

Затраты, понесенные на стадии исследования, признаются расходами периода. Затраты на создание НМА на этапе разработки предприятие обязано капитализировать при одновременном выполнении шести условий (условий капитализации):

- создание нематериального актива технически осуществимо и в дальнейшем его можно будет продать либо использовать;
- предприятие намерено завершить создание нематериального актива для целей использования или продажи;
- предприятие способно использовать или продать нематериальный актив;
- предприятие может продемонстрировать, как нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды (имеется рынок для нематериального актива или продуктов, созданных на его основе, либо полезность использования НМА для внутренних целей);
- у предприятия достаточно технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и дальнейшей продажи либо использования нематериального актива;
- затраты на разработку нематериального актива могут быть надежно оценены.

Для целей экзамена ДипИФР-Рус мы будем использовать упрощенные требования к капитализации затрат на разработку нематериального актива.

Затраты на разработку НМА капитализируются с момента, когда предприятие может продемонстрировать:

- техническую осуществимость создания НМА;
- экономическую целесообразность продажи или использования, в том числе, что:
 - предприятие способно генерировать будущие экономические выгоды (по принципам МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»);
 - вероятно поступление будущих экономических выгод.

Капитализация затрат на разработку НМА (в случае выполнения условий капитализации) — это обязанность предприятия, а не его право. До момента выполнения условий капитализации все затраты на этапе разработки признаются расходами периода. Но как только предприятие может продемонстрировать, что все условия капитализации выполняются, оно обязано капитализировать эти затраты.

Если в период капитализации затрат хотя бы одно из условий перестало выполняться, все ранее капитализированные затраты должны быть признаны в качестве расходов периода без права последующего восстановления.

ПРИМЕР 6.11. ОЦЕНКА ВНУТРЕННЕ СОЗДАННОГО НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА

Компания «Глубоководные батискафы» контролирует всю технологическую цепочку создания глубоководных аппаратов. В течение 2012 года исследовательский отдел изучал возможность создания стали с принципиально новыми характеристиками прочности (давление воды при глубоководных погружениях может достигать нескольких тысяч атмосфер). К концу 2012 года этап исследований был завершен и теоретически доказана возможность создания стали с требуемыми характеристиками, а также определены общие требования к технологическому процессу. Затраты на исследования в 2012 году составили 3 млн долл.

С 1 января 2013 года компания приступила к разработке технологии создания данного типа стали. Затраты на разработку составляют 500 тыс. долл. в месяц. 1 мая 2013 года компания смогла продемонстрировать техническую осуществимость и экономическую целесообразность данного проекта. Ожидается, что экономический эффект от применения нового типа стали составит 5 млн долл. ежегодно на протяжении 4 лет начиная с 1 ноября 2013 года.

Однако 1 августа 2013 года руководство сократило финансирование данного проекта до 100 тыс. долл. в месяц. Руководство не уверено, что у него хватит финансовых ресурсов для завершения проекта.

1 октября 2013 года финансирование было возобновлено в полном объеме (500 тыс. долл. в месяц) благодаря вхождению в капитал компании крупного инвестора. С этой даты компания перестала испытывать финансовые трудности.

30 ноября 2013 года технология создания стали была разработана, и компания приступила к ее использованию в производственных целях. Срок полезного использования НМА составляет 4 года.

Задание:

требуется определить балансовую стоимость нематериального актива, связанного с технологией создания нового типа стали, на 31 декабря 2013 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.11

Затраты на исследования в сумме 3 млн долл. должны быть признаны в качестве расходов (отнесены на прибыли и убытки) в 2012 году.

Затраты на разработки в период с 1 января по 1 мая 2013 года в сумме 2 млн долл. (500 тыс. × 4 мес.) должны быть признаны в качестве расходов, так как не выполняются условия капитализации затрат на разработки.

С 1 мая по 31 июля 2013 года условия капитализации затрат на разработки выполнялись, поэтому к 31 июля нематериальный актив на стадии разработки должен быть признан в сумме 1,5 млн долл. (500 тыс. долл. × 3 мес.).

1 августа 2013 года ранее капитализированные затраты в сумме 1,5 млн долл. должны быть списаны в расходы периода (на прибыли и убытки), так как условия капитализации перестали выполняться (компания не может продемонстрировать, что у нее хватит финансовых ресурсов для завершения проекта). Эта сумма в дальнейшем не может быть восстановлена в качестве актива.

Затраты на разработку проекта в размере 200 тыс. долл. должны быть признаны в расходах периода (в составе прибыли и убытков) на протяжении августа и сентября 2013 года, так как не выполнялись условия капитализации.

Начиная с 1 октября компания обязана капитализировать затраты на разработки, так как снова выполняются все условия капитализации.

Первоначальная стоимость нематериального актива составляет 1 млн долл. (500 тыс. долл. × 2 мес. (октябрь и ноябрь 2013 года)).

Амортизация нематериального актива начинается с момента готовности к использованию, то есть с 30 ноября 2013 года.

Амортизация в 2013 году (Дт «Прибыли и убытки») равна 21 тыс. долл. (1 млн долл. / 4 года / 12 мес. × 1 мес.).

Балансовая стоимость нематериального актива на 31 декабря 2013 года — 979 тыс. долл. (1000 тыс. — 21 тыс.). Представляется в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

В качестве расходов на разработку нематериального актива в 2013 году в прибылях и убытках была признана сумма 3700 тыс. долл. (2000 тыс. + 1500 тыс. + 200 тыс.).

Расходы на амортизацию нематериального актива в 2013 году составили 21 тыс. долл.

В целом в первоначальную стоимость нематериального актива, созданного компанией самостоятельно, включаются прямые затраты, связанные с доведением актива до состояния готовности к использованию или продаже. Примерами таких прямых затрат являются:

- затраты на материалы и услуги, использованные при создании нематериального актива;
- затраты на вознаграждения работникам;
- выплаты, необходимые для регистрации юридических прав;
- амортизация патентов и лицензий, использованных при создании нематериального актива.

Необходимо также отметить, каким образом предприятие демонстрирует, что нематериальный актив будет создавать приток экономических выгод в будущем. Для этого используются принципы, изложенные в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Иначе говоря, если предприятие планирует использовать нематериальный актив (или продавать результаты его использования), то оценка будущих экономических выгод осуществляется путем расчета ценности использования. Если предприятие планирует продать актив, то оценка будущих экономических выгод будет равна справедливой

стоимости НМА за вычетом затрат на его продажу (и доведения до состояния готовности к продаже).

Еще одним следствием применения принципов, изложенных в МСФО (IAS) 36, является то, что капитализированные затраты на разработку должны проходить тест на обесценение на каждую отчетную дату, а также проходить тест на обесценение при наличии признаков обесценения.

Напомним одну особенность применения обесценения. Если после проведения обесценения капитализированных затрат на разработку возмещаемая сумма увеличивается, то ранее списанные на убытки затраты подлежат восстановлению.

6.3.3. Последующая оценка НМА

Последующая оценка нематериального актива практически полностью аналогична последующей оценке основных средств. Как и для основных средств, для последующей оценки нематериальных активов используются две модели:

- модель учета по первоначальной стоимости (фактическим затратам) (первоначальная стоимость за вычетом амортизации и убытков от обесценения);
- модель учета по переоцененной стоимости (справедливая стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения).

Активный рынок. Важной особенностью нематериальных активов является то, что модель учета по переоцененной стоимости разрешено использовать только при наличии активного рынка для нематериального актива.

В стандарте отмечается, что наличие активного рынка для нематериального актива — редкое, но возможное явление. Например, в некоторых юрисдикциях может существовать активный рынок квот (лицензий) на перевозку пассажиров или, допустим, рыболовство.

Для исключения избирательности в применении модели учета выбранная модель учета применяется для всего класса сходных нематериальных активов.

Срок полезного использования. Еще одной особенностью нематериальных активов является то, что не все из них имеют срок полезного использования. Существуют НМА с неопределенным сроком полезного использования. Это не означает, что данные нематериальные активы имеют бесконечный срок полезного использования. Нематериальный актив имеет неопределенный срок полезного использования, если на момент оценки анализ всех уместных факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, в течение которого актив будет создавать приток экономических выгод.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются, а подлежат ежегодному тесту на обесценение. На каждую отчетную дату нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования должен проверяться на наличие факторов, указывающих на то, что срок использования может быть определен.

Для остальных нематериальных активов, как и для основных средств, срок полезного использования и метод начисления амортизации должны пересматриваться на каждую отчетную дату.

Срок полезного использования и метод начисления амортизации должны отражать характер потребления предприятием экономических выгод.

Срок полезного использования может исчисляться как:

- временной период;
- количество единиц продукции или аналогичных единиц, составляющих срок полезного использования.

Для начисления амортизации могут применяться следующие методы:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц продукции (метод списания пропорционально выработке).

Начисление амортизации начинается с момента, когда нематериальный актив является доступным (готов) к использованию.

В отличие от основных средств, ликвидационная стоимость нематериальных активов с конечным сроком полезного использования чаще всего равна нулю. Исключением из этого правила являются ситуации, когда существует обязанность третьего лица приобрести этот НМА в конце срока полезного использования или имеется активный рынок для этого нематериального актива (и этот рынок будет существовать в конце срока полезного использования актива).

Мы рассмотрели учет нематериальных активов по МСФО (IAS) 38. В целом учет очень похож на порядок учета основных средств. Однако у нематериальных активов есть ряд особенностей.

1. Идентифицируемые нематериальные активы, собственником которых является вновь приобретенная дочерняя компания, оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения (в целях консолидированной финансовой отчетности).
2. Внутренне созданный гудвил не признается. Иногда затраты могут носить инвестиционный характер и порождать приток экономических выгод в будущем (затраты на рекламу, обучение). Однако данные затраты не капитализируются и не признаются в качестве нематериального актива, так как отсутствует критерий идентифицируемости и контроля над активом.
3. Самостоятельно созданные нематериальные активы признаются в учете, только если процесс их создания можно разделить на этап исследований и этап разработки. Затраты на исследования признаются расходами периода. Затраты на разработки капитализируются с момента выполнения шести условий капитализации.
4. Капитализированные затраты на разработки тестируются на обесценение на каждую отчетную дату и проверяются на наличие признаков обесценения.
5. Метод последующей оценки по переоцененной стоимости может применяться только к нематериальным активам, имеющим активный рынок.
6. Существуют нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования. Такие нематериальные активы не амортизируются, но ежегодно проходят тест на обесценение.
7. Остаточная стоимость нематериальных активов равна нулю (за редким исключением).

6.4. МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»

Расчет и учет капитализируемых процентов по кредитам, полученным на цели, не связанные с приобретением и сооружением основных средств, но фактически на них использованным, достаточно сложен. Он регулируется МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», который в общих чертах похож на ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». Однако на практике применение ПБУ 15/2008 вызывает массу сложностей. Совет по МСФО изящно обошел эти учетные проблемы и предложил свой достаточно простой и незатратный метод расчета процентов, подлежащих капитализации.

Основной вопрос, который будет рассмотрен, — следует ли включать в первоначальную стоимость актива затраты по займам, если этот заем используется для создания актива. Совет по МСФО посвятил этому вопросу отдельный стандарт — МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

6.4.1. Основная идея стандарта

Предприятие должно признавать затраты по займам в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.

Однако затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, должны быть капитализированы в составе себестоимости этого актива.

Под **квалифицируемым активом** (qualifying asset) понимается актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.

Квалифицируемым активом могут выступать:

- запасы;
- основные средства;
- нематериальные активы;
- инвестиционное имущество.

Ключевым понятием для идентификации квалифицируемого актива является именно значительное время его создания или подготовки к использованию.

При этом стандарт разрешает не капитализировать проценты для запасов, создаваемых в больших количествах и на регулярной основе, и для биологических активов, учитываемых по справедливой стоимости, даже если для них выполняются требования идентификации в качестве квалифицируемых активов.

Естественно, что активы, готовые к использованию или продаже на момент приобретения, не могут быть квалифицируемыми.

Под затратами по займам понимаются:

- расходы по процентам, рассчитываемые с использованием эффективной ставки процента;
- финансовые затраты по финансовой аренде в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда»;
- курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте.

Сроки капитализации процентов. Капитализация процентов начинается с момента, когда выполняются одновременно следующие условия:

- понесены затраты по квалифицируемому активу;
- понесены затраты по займу;
- начаты работы по подготовке квалифицируемого актива к использованию по назначению или к продаже.

Капитализация процентов приостанавливается, когда работа над квалифицируемым активом прерывается на продолжительное время. При этом капитализация процентов продолжается, если остановка связана с особенностями актива.

К примеру, приостановка строительства здания, связанная с откачкой воды из котлована, предназначенного под возведение фундамента, не останавливает капитализацию процентов, так как особенности грунта были заранее известны на стадии привязки проекта к местности и появление воды в котловане являлось ожидаемым событием.

Капитализация процентов прекращается, когда завершены практически все работы по подготовке квалифицируемого актива к использованию или продаже. Под термином «завершены практически все работы» подразумевается окончание физического сооружения квалифицируемого актива, хотя административная работа по его финальному оформлению может продолжаться.

Для того чтобы капитализировать проценты на квалифицируемый актив, предприятие должно идентифицировать вид займа, который используется для финансирования создания квалифицируемого актива.

Займы для этих целей подразделяются на два типа:

- специальные займы — займы, привлекаемые исключительно с целью финансирования создания квалифицируемого актива;
- займы общего назначения — займы, привлеченные предприятием для общих целей, но фактически используемые полностью или частично для финансирования создания квалифицируемого актива.

Необходимо отметить, что за все время существования экзамена ДипИФР (с декабря 2001 года по июнь 2019 года) еще ни разу не тестировался вопрос капитализации процентов по займам общего назначения.

6.4.2. Специальные займы

Специальные займы достаточно легко идентифицировать. Их назначение прямо указывается в кредитном договоре (или договоре займа). Все проценты по специальным займам (с учетом требований начала и окончания капитализации) за вычетом инвестиционного дохода подлежат капитализации в составе первоначальной стоимости квалифицируемого актива.

Под инвестиционным доходом понимается инвестиционный доход от временно инвестированных заемных средств. Предприятиям — получателям специального займа зачастую приходится инвестировать полученные заемные средства в связи с тем, что создание квалифицируемого актива требует постепенного финансирования, тогда как банк (или заимодавец) предоставляют сразу всю сумму займа.

ПРИМЕР 6.12. КАПИТАЛИЗАЦИЯ НАЧИСЛЕННЫХ ПРОЦЕНТОВ ПО СПЕЦИАЛЬНОМУ ЗАЙМУ

Предприятие планирует в течение 2013 года изготовить и произвести монтаж новой производственной линии. Затраты на изготовление и монтаж оцениваются в размере 10 млн долл. Для финансирования этого проекта планируется использовать как собственные средства предприятия, так и специальный банковский кредит в сумме 6 млн долл.

Банк предоставил предприятию кредит 1 января 2013 года по ставке 10% годовых со сроком погашения 31 декабря 2014 года. Проценты уплачиваются в конце каждого года, тело кредита в размере 6 млн долл. подлежит погашению 31 декабря 2014 года.

1 января 2013 года предприятие из средств полученного кредита сделало предоплату поставщикам в размере 2 млн долл. Оставшуюся сумму кредита (4 млн долл.) предприятие разместило на депозит в том же банке по ставке 6% годовых до 31 марта 2013 года.

Фактические работы по изготовлению и монтажу производственной линии начались 1 февраля 2013 года. 1 декабря 2013 года работы по созданию и монтажу производственной линии были завершены, и она была готова к эксплуатации. Административные работы по оформлению производственной линии были окончены к 31 декабря 2013 года, и с 1 января 2014 года предприятие приступило к выпуску продукции.

Задание:

требуется определить первоначальную стоимость основного средства, сумму затрат на финансирование и сумму инвестиционного дохода, отражаемые в отчетности за 2013 год.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.12

Кредит банка является специальным займом, так как привлекался исключительно с целью изготовления и монтажа новой производственной линии.

Затраты по займу подлежат капитализации с 1 февраля 2013 года (как самая поздняя из дат):

- дата начала осуществления затрат по займу (1 января 2013 года);
- дата начала затрат по квалифицируемому активу (предоплата поставщикам осуществлена 1 января 2013 года);
- дата начала работ по изготовлению производственной линии (1 февраля 2013 года).

Срок окончания капитализации процентов по займу — 1 декабря 2013 года, когда практически все работы по созданию производственной линии завершены.

Проценты по кредиту, начисленные с февраля по ноябрь 2013 года (10 месяцев), равны 500 тыс. долл. ($6000 \text{ тыс. долл.} \times 10\% \times 10/12$).

Инвестиционные доходы:

- за январь 2013 года — 20 тыс. долл. ($4000 \text{ тыс. долл.} \times 6\% \times 1/12$);
- за февраль–март 2013 года — 40 тыс. долл. ($4000 \text{ тыс. долл.} \times 6\% \times 2/12$).

Итого инвестиционный доход — 60 тыс. долл.

Проценты по кредиту, подлежащие капитализации в составе основного средства, — 460 тыс. долл. (500 тыс. – 40 тыс.).

Итого первоначальная стоимость производственной линии составит 10 460 тыс. долл. (10 000 тыс. + 460 тыс.).

Обратите внимание, что из начисленных процентов вычитается не весь инвестиционный доход, а только доход, полученный в течение срока, ограниченного началом и окончанием капитализации процентов (то есть с февраля 2013 года по ноябрь 2013 года включительно).

Общая сумма процентов, начисленная за 2013 год, — 600 тыс. долл. ($6000 \text{ тыс. долл.} \times 10\%$).

Итого общая сумма процентов, отражаемая в качестве расходов в отчете о прибыли или убытке за 2013 год, составит 140 тыс. долл. (600 тыс. – 460 тыс.).

Инвестиционный доход, отражаемый в прибылях и убытках за 2013 год, — 60 тыс. долл.

6.4.3. Займы общего назначения

Основную сложность представляет определение взаимосвязи между займами, полученными на общие цели финансирования деятельности компании, и затратами на создание квалифицируемого актива. Использовались ли средства займов общего назначения для оплаты затрат на создание квалифицируемого актива, и если «да», то в какой степени?

Совет по МСФО признает, что эти вопросы являются непростыми и требуют профессионального суждения. Для определения того, существует ли связь между займами общего назначения и квалифицируемым активом, МСФО (IAS) 23 вводит следующую формулу:

затраты по займам относятся к приобретению, строительству и созданию квалифицируемого актива в том случае, если можно было бы избежать осуществления этих затрат в отсутствие самого квалифицируемого актива.

Таким образом, ответ на вопрос о том, связан ли заем общего назначения с квалифицируемым активом, сводится к оценке необходимости финансирования деятельности компании при условии, что решение о создании квалифицируемого актива не принято. Если потребности в финансировании нет (при отсутствии квалифицируемого актива), то можно сделать вывод, что заем используется для создания квалифицируемого актива. И проверить это можно путем анализа отчета о финансовом положении.

Мы считаем маловероятным появление на экзамене ДипИФР-Рус расчетного задания на оценку того, использовался ли заем общего назначения для финансирования строительства квалифицируемого актива или нет. Пример ниже поясняет подходы к такому анализу.

ПРИМЕР 6.13. ОЦЕНКА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СРЕДСТВ СПЕЦИАЛЬНОГО ЗАЙМА ДЛЯ СОЗДАНИЯ КВАЛИФИЦИРУЕМОГО АКТИВА

Компании А и В испытывают потребность в финансировании. Для этих целей они привлекли краткосрочные займы в I квартале 2013 года. Известно, что в течение 2013 года обе компании занимались строительством новых производственных линий и на 31 декабря 2013 года их строительство еще не закончилось. Выручка компаний А и В увеличилась в 2013 году по сравнению с 2012 годом на 50 и 20% соответственно. Для обеспечения бесперебойного процесса производства и продажи продукции потребовалось соответствующее увеличение вложений в оборотные активы (за вычетом торговой кредиторской задолженности).

Задание:

определите, использовались ли средства краткосрочных активов для финансирования строительства квалифицируемых активов (производственных линий), на основании приведенных ниже данных отчета о финансовом положении на 31 декабря 2012 и 2013 годов (табл. 6.4 и 6.5).

Таблица 6.4. Отчет о финансовом положении компании А на 31 декабря, млн долл.

Актив	2012-й	2013-й	Изменение	Пассив	2012-й	2013-й	Изменение
Долгосрочные активы				Собственный капитал	150	190	40
Основные средства	100	100	–				
Квалифицируемый актив	–	30	30	Долгосрочные обязательства	70	70	–
Итого	100	130	30				
Краткосрочные активы (за вычетом торговой кредиторской задолженности)	120	180	60	Краткосрочные займы	–	50	50
Итого баланс	220	310	90	Итого баланс	220	310	90

Таблица 6.5. Отчет о финансовом положении компании В на 31 декабря, млн долл.

Актив	2012-й	2013-й	Изменение	Пассив	2012-й	2013-й	Изменение
Долгосрочные активы				Собственный капитал	110	114	4
Основные средства	65	65	–				
Квалифицируемый актив	–	25	25	Долгосрочные обязательства	50	50	–
Итого	65	90	25				

Таблица 6.5 (окончание)

Актив	2012-й	2013-й	Изменение	Пассив	2012-й	2013-й	Изменение
Краткосрочные активы (за вычетом торговой кредиторской задолженности)	95	114	19	Краткосрочные займы	–	40	40
Итого баланс	160	204	44	Итого баланс	160	204	44

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.13

Если бы **компания А** не занималась созданием производственной линии (квалифицируемого актива), то потребность в финансировании возникла бы только из-за потребности в финансировании увеличения оборотных средств. Обороты компании выросли на 50%, что потребовало увеличения вложений в оборотные средства в размере 60 млн долл. Это увеличение оборотных средств финансируется за счет краткосрочного займа в размере 50 млн долл. и собственных средств компании в сумме 10 млн долл.

Вывод: средства краткосрочного займа не использовались для финансирования создания квалифицируемого актива (производственной линии).

Если бы **компания В** не занималась созданием производственной линии (квалифицируемого актива), то потребность в финансировании возникла бы только из-за потребности в финансировании увеличения оборотных средств. Обороты компании выросли на 20%, что потребовало увеличения вложений в оборотные средства в размере 19 млн долл. Эта потребность в увеличении оборотных средств полностью финансируется за счет краткосрочного займа в размере 40 млн долл.

Очевидно, что средства займа в размере 21 млн долл. (40 млн – 19 млн) сверх необходимых для финансирования оборотного капитала направлены компанией на финансирование вложений в квалифицируемый актив.

Вывод: средства краткосрочного займа в размере 21 млн долл. использованы для целей финансирования создания квалифицируемого актива (производственной линии).

Стоит отметить, что, в отличие от международных стандартов, ПБУ 15/2008 вообще не указывает, каким образом предприятие должно определять, использовались ли средства займов общего назначения для создания квалифицируемого актива (инвестиционного актива в терминологии ПБУ 15/2008).

Следствием этого является формальный подход предприятий, когда средства займа выносятся на отдельный счет для осуществления выплат поставщикам за приобретаемое сырье, материалы и услуги либо (если средства займа попадают на текущий расчетный счет предприятия) приостанавливаются все инвестиционные платежи, пока сумма займа не будет полностью использована на расчеты с поставщиками по операционной деятельности. В результате «на руках» у предприятия остаются документы о том, что заем был потрачен исключительно на цели пополнения оборотного капитала, однако подобный подход никак не отражает реальную экономическую цель привлечения и использования займа.

Капитализируемые проценты. Каким же образом МСФО (IAS) 23 определяет сумму затрат по займам общего назначения, которые необходимо капитализировать в составе квалифицируемого актива?

Обратите внимание!

Важно помнить, что при подготовке отчетности в соответствии с МСФО важную роль играет принцип приоритета экономического содержания над юридической формой. Отчетность должна отражать экономическую сущность операции, поэтому юридический подход, который применяется российскими предприятиями в рамках ПБУ 15/2008 для формального доказательства того, что займы не использовались для финансирования инвестиционного актива, неприемлем с точки зрения международных стандартов.

Совет по МСФО предложил очень изящное решение данного вопроса. Не нужно определять, какие конкретно займы общего назначения и в какой мере были использованы для создания квалифицируемого актива, как, например, требует ПБУ 15/2008. Достаточно первоначальной идентификации того, что займы (или один заем) общего назначения использовались для финансирования создания квалифицируемого актива.

В этом случае формула следующая:

$$\begin{aligned} & \text{Капитализируемые затраты по займам} = \\ & = \text{Ставка капитализации} \times \text{Затраты на актив.} \end{aligned}$$

При этом капитализируемые затраты по займам не могут превышать фактически начисленные затраты по займам.

Ставка капитализации равна средневзвешенному значению затрат по займам, остающимся непогашенными в течение периода (за исключением специальных займов, предназначенных для финансирования создания актива). Под периодом в международных стандартах по умолчанию понимается годовой отчетный период. Однако если компания представляет промежуточную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», периодом в целях капитализации будет выступать промежуточный отчетный период (месяц, квартал или полугодие). Не будет также противоречить требованиям МСФО, если в учетной политике для целей применения МСФО (IAS) 23 компания установит свой (допустим, месячный) период определения ставки капитализации.

Порядок определения **затрат на актив** стандартом не установлен. На практике обычно используются средние затраты на актив в течение периода.

Естественно, что порядок определения затрат на актив должен быть также закреплен в учетной политике предприятия.

В нижеследующем примере мы рассмотрим капитализацию процентов на поквартальной основе. Этот подход поможет понять, как происходит капитализация затрат по займам на протяжении нескольких отчетных периодов.

Обратите внимание!

Затратами на актив считаются общие затраты на актив, а не просто понесенные в течение периода.

ПРИМЕР 6.14. КАПИТАЛИЗАЦИЯ НАЧИСЛЕННЫХ ПРОЦЕНТОВ ПО ЗАЙМАМ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ

Предприятие готовит отчетность за год, заканчивающийся 31 декабря 2013 года.

В течение отчетного периода предприятие также представляет квартальную промежуточную отчетность.

1 апреля 2013 года предприятие начало строительство очистных сооружений. Ожидается, что на их строительство потребуется один год.

По данным промежуточной финансовой отчетности и предварительного варианта годовой финансовой отчетности за 2013 год, инвестиции в строительство очистных сооружений (без учета капитализированных процентов) составили:

- на 30 июня 2013 года — 5000 тыс. долл.;
- на 30 сентября 2013 года — 15 000 тыс. долл.;
- на 31 декабря 2013 года — 20 000 тыс. долл.

1 мая 2013 года предприятие получило краткосрочный банковский кредит в сумме 5 млн долл. сроком на 6 месяцев по ставке 12% годовых (здесь и далее процентная ставка предоставленного кредита совпадает с эффективной ставкой процента).

1 ноября 2013 года предприятие получило годовой банковский кредит в сумме 6 млн долл. сроком на 1 год по ставке 11% годовых.

Анализ показал, что средства обоих кредитов использовались для финансирования строительства очистных сооружений.

Кроме того, в течение всего 2013 года предприятие пользовалось банковским овердрафтом, остаток которого на конец каждого месяца составлял 3 млн долл. Овердрафт предоставлялся банком по ставке 14% годовых.

Задание:

определите сумму расходов, которую предприятие обязано капитализировать в составе затрат на очистные сооружения.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.14

Очистные сооружения являются квалифицируемым активом, так как требуют длительного времени для строительства. В связи с тем, что займы общего назначения были использованы на финансирование строительства очистных сооружений, необходимо капитализировать соответствующие затраты по займам общего назначения в составе затрат на очистные сооружения.

Расчет фактических затрат по займам общего назначения во II квартале 2013 года:

- по овердрафту в размере 3 млн долл. — 105 тыс. долл. ($3000 \text{ тыс.} \times 14\% \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$);
- по кредиту в размере 5 млн долл. — 100 тыс. долл. ($5000 \text{ тыс.} \times 12\% \times 2 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$).

Итого затраты по займам во II квартале 2013 года — 205 тыс. долл.

Расчет фактических затрат по займам общего назначения в III квартале 2013 года:

- по овердрафту в размере 3 млн долл. — 105 тыс. долл. ($3000 \text{ тыс. долл.} \times 14\% \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$);
- по кредиту в размере 5 млн долл. — 150 тыс. долл. ($5000 \text{ тыс. долл.} \times 12\% \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$).

Итого затраты по займам в III квартале 2013 года — 255 тыс. долл.

Расчет фактических затрат по займам общего назначения в IV квартале 2013 года:

- по овердрафту в размере 3 млн долл. — 105 тыс. долл. ($3000 \text{ тыс. долл.} \times 14\% \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$);
- по кредиту на сумму 5 млн долл. — 50 тыс. долл. ($5000 \text{ тыс. долл.} \times 12\% \times 1 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$);
- по кредиту на сумму 6 млн долл. — 110 тыс. долл. ($6000 \text{ тыс. долл.} \times 11\% \times 2 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$).

Итого затраты по займам в IV квартале 2013 года — 265 тыс. долл.

Расчет ставки капитализации по непогашенным кредитам на конец II, III и IV кварталов 2013 года:

- ставка капитализации во II квартале — 13% ($((105 + 100) / (3000 \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.} + 5000 \times 2 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}))$);
- ставка капитализации в III квартале — 12,8% ($((105 + 150) / (3000 \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.} + 5000 \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}))$);
- ставка капитализации в IV квартале — 12,3% ($((105 + 110) / (3000 \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.} + 6000 \times 2 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}))$).

Обратите внимание, что в IV квартале ставка капитализации рассчитывается только с учетом затрат по непогашенным займам на конец отчетного периода (31.12.2013).

Расчет затрат (средних) на строительство очистных сооружений во II, III и IV кварталах 2013 года:

- затраты на строительство во II квартале — 2500 тыс. долл. ($(5000 + 0) / 2$);
- затраты на строительство в III квартале — 10 000 тыс. долл. ($(15 000 + 5 000) / 2$);
- затраты на строительство в IV квартале — 17 500 тыс. долл. ($(20 000 + 15 000) / 2$).

Расчет капитализированных затрат по кредитам в составе затрат на строительство очистных сооружений в 2013 году приведен в табл. 6.6

Таблица 6.6. Расчет капитализированных затрат по кредитам в составе затрат на строительство

Период 2013 год	Расчет затрат по кредитам, подлежащих капитализации, тыс. долл.	Проверка на соответствие фактически начисленным затратам по кредитам	Итого затраты по кредитам, подлежащие капитализации, тыс. долл.
II квартал	81 ($2500 \times 13\% \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$)	Не превышает фактически начисленных процентов (205 тыс.)	81
III квартал	320 ($10 000 \times 12,8\% \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$)	Превышает фактически начисленные проценты (255 тыс.)	255
IV квартал	538 ($17 500 \times 12,3\% \times 3 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$)	Превышает фактически начисленные проценты (265 тыс.)	265
Итого			601

На конец 2013 года в составе затрат на строительство очистных сооружений необходимо капитализировать затраты по займам общего назначения в сумме 601 тыс. долл.

В прибылях и убытках в качестве расходов по займам будет отражена сумма 124 тыс. долл. (205 тыс. – 81 тыс.).

6.5. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

МСФО (IAS) 36 изобилует терминами, обозначающими характер получения предприятием экономических выгод: возмещаемая стоимость, ценность использования, справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию. И для проведения теста на обесценение требуется определенным образом сравнить их с балансовой стоимостью актива.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

6.5.1. Основная идея стандарта

В целом под действие МСФО (IAS) 36 попадают долгосрочные активы, регулируемые:

- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»;
- МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» (в части инвестиционного имущества, учитываемого по фактическим затратам за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения);
- МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (в части активов в форме права пользования);
- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (в части инвестиций в дочерние компании);
- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (в части инвестиций в ассоциированные и совместные предприятия);
- МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» (в части инвестиций в совместную деятельность).

Для понимания действия стандарта ограничимся примерами обесценения основных средств и нематериальных активов. Может вызвать удивление, что стандарт с таким глобальным названием, как «Обесценение активов», действует только на ограниченное число активов. Это связано с тем, что в стандарты, регулирующие другие группы активов, уже встроены механизмы обесценения:

- для активов, учитываемых по справедливой стоимости, обесценение не нужно, так как их балансовая стоимость четко реагирует на изменение справедливой стоимости;
- механизм обесценения запасов реализован в МСФО (IAS) 2 «Запасы» через порядок последующей оценки запасов: по наименьшей из балансовой стоимости и чистой цены реализации;
- порядок обесценения инвестиций в долговые финансовые активы реализован в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;

- порядок обесценения внеоборотных активов, предназначенных для продажи, реализован в МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- для других групп активов принципиальный подход обесценения мало чем отличается от подхода, реализованного в МСФО (IAS) 36.

Что касается основной идеи МСФО (IAS) 36, то для ее понимания нужно обратиться к определению актива и условий его признания в финансовой отчетности.

Актив — это существующий экономический ресурс (право, обладающее потенциалом создания экономических выгод), контролируемый предприятием в результате прошлых событий.

При этом актив признается в отчете о финансовом положении только при одновременном выполнении трех условий (критериев признания), если:

- он отвечает определению актива;
- есть вероятность, что будущие экономические выгоды будут получены предприятием;
- себестоимость (стоимость) актива может быть надежно оценена.

В рамках темы обесценения активов ключевой фразой из критериев признания является вторая: «есть вероятность, что будущие экономические выгоды будут получены предприятием». Ведь если мы не ожидаем поступления экономических выгод от актива, то не имеем права признавать его в своей отчетности.

Обратите внимание!

Фактически все механизмы, реализованные в МСФО (IAS) 36, направлены на то, чтобы проверить вероятность поступления экономических выгод от актива, оценить их сумму и, как следствие, решить, следует признавать актив в отчетности в неизменном виде или необходимо его обесценить.

В отличие от запасов, у которых поступление экономических выгод связано только с продажей (сразу либо после обработки), главной особенностью долгосрочных активов является то, что поступление экономических выгод от них обеспечивается в том числе за счет их использования (получать экономические выгоды от станка можно посредством его использования для выпуска продукции или путем его продажи).

Для оценки экономических выгод от использования актива применяют понятие «ценность использования».

Ценность использования — приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков, которые, предположительно, будут получены от использования актива.

Для определения ценности использования актива дисконтирование необходимо, так как долгосрочные активы используются на протяжении ряда лет и влияние фактора времени на стоимость денег в этом случае становится существенным.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу. А если компания не планирует использовать основное средство (допустим, это становится невыгодным) и хочет

его продать, какую экономическую ценность она получит? Очевидно, что полученная экономическая ценность будет равна цене продажи актива по справедливой стоимости за вычетом затрат на его продажу.

Под затратами на продажу понимаются юридические затраты, регистрационные сборы, гербовые сборы и аналогичные налоги со сделки, затраты на удаление актива, а также прямые приростные затраты на доведение актива до состояния, пригодного к продаже.

Априори в международных стандартах считается, что компании принимают решения исходя из их экономической целесообразности. Это означает, что если использование актива принесет больше экономических выгод, чем продажа, актив будут использовать. И соответственно, если продажа актива принесет больше экономических выгод, чем использование, то его продадут. Для обозначения суммы экономических выгод, которая поступит на предприятие (в зависимости от того, что выгоднее), применяется термин «возмещаемая стоимость».

Возмещаемая стоимость актива — это наибольшая величина из:

- ценности использования;
- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Если ожидаемое поступление экономических выгод на предприятие (возмещаемая стоимость) будет меньше балансовой стоимости актива, то актив необходимо обесценить. МСФО (IAS) 36 дает следующее определение обесценению.

Убытки от обесценения — сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость.

ПРИМЕР 6.15. ТЕСТ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ, ПОДТВЕРДИВШИЙ ОТСУТСТВИЕ ОБЕСЦЕНЕНИЯ

Компания проверяет на обесценение свою производственную линию. Балансовая стоимость линии на отчетную дату составляет 5000 тыс. руб.

Согласно оценкам, производственная линия будет функционировать еще 4 года без потери производственной мощности и по окончании срока полезного использования не будет иметь существенной остаточной (ликвидационной) стоимости.

Компания может продать производственную линию за 2000 тыс. руб. Для этого ей придется затратить 400 тыс. руб. на демонтаж линии и 150 тыс. руб. на расходы, связанные с юридическим оформлением сделки купли-продажи.

На отчетную дату бухгалтерская, производственная и экономическая службы компании предоставили следующие данные:

- цена продажи продукции компании (без НДС) — 1000 руб. за единицу;
- прямая производственная себестоимость продукции — 400 руб. за единицу;
- постоянные производственные накладные расходы — 3 млн руб. в год;
- годовая производственная мощность — 8 тыс. единиц продукции в год;
- безрисковая процентная ставка — 12% годовых;

- уровень инфляции — 6 % годовых (действует равномерно на цены продажи, прямые затраты на продукцию и постоянные производственные накладные расходы).

Задание:

нужно определить, подлежит ли обесценению производственная линия.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.15

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу равна 1450 тыс. руб. (2000 тыс. (цена продажи) – 400 тыс. (демонтаж) – 150 тыс. (юридические расходы)).

Ценность использования:

а) годовой денежный поток до налогообложения (без учета инфляции) составит 1800 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 8 \text{ тыс. ед.} = 3000 \text{ тыс. руб. (производственные накладные расходы))$;

б) приведенная стоимость годового денежного потока за 4 года (с учетом инфляции):

1-й год = 1703 тыс. руб. $(1800 \text{ тыс. руб.} \times 1,06 / 1,12)$;

2-й год = 1612 тыс. руб. $(1800 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^2)$;

3-й год = 1526 тыс. руб. $(1800 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^3)$;

4-й год = 1444 тыс. руб. $(1800 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^4)$.

Ценность использования составляет 6285 тыс. руб. $(1703 \text{ тыс.} + 1612 \text{ тыс.} + 1526 \text{ тыс.} + 1444 \text{ тыс.})$.

Таким образом, ценность использования производственной линии (6285 тыс. руб.) больше справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (1450 тыс. руб.). Очевидно, что компания будет использовать производственную линию и дальше.

Следовательно, возмещаемая стоимость равна ценности использования (6285 тыс. руб.).

Поскольку возмещаемая сумма (6285 тыс. руб.) больше балансовой стоимости на отчетную дату (5000 тыс. руб.), обесценения производственной линии нет.

Балансовая стоимость основного средства (производственной линии) на отчетную дату составит 5000 тыс. руб.

Чтобы запомнить взаимное соотношение балансовой стоимости и возмещаемой суммы, а также ценности использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, представим себе следующий образ.

Потоки экономических выгод — это речные волны, омывающие берег, на котором растут трава и деревья. Берег — это балансовая стоимость актива. Чтобы растения не высохли и не погибли, волны (потоки экономических выгод) должны постоянно заливать берег (то есть быть выше него). Самая высокая точка волны — это возмещаемая стоимость, которая равна наибольшей из величин — ценности использования и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (рис. 6.1 и 6.2).

Такой образ позволит на первых порах быстро ориентироваться в терминологии и общих принципах обесценения активов. Возмещаемая сумма — это тот наибольший поток экономических выгод, который может быть получен от продажи или использования актива (в зависимости от того, что наиболее выгодно). Экономический поток должен превышать балансовую стоимость актива. Если этого не происходит (и возмещаемая сумма меньше балансовой), актив нужно обесценить до возмещаемой суммы.

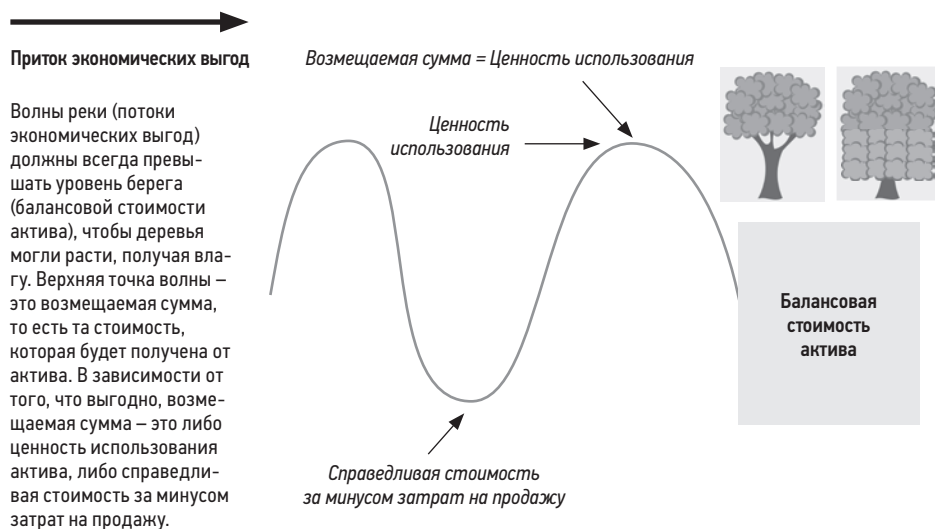


Рис. 6.1. Идея стандарта. Обесценения нет

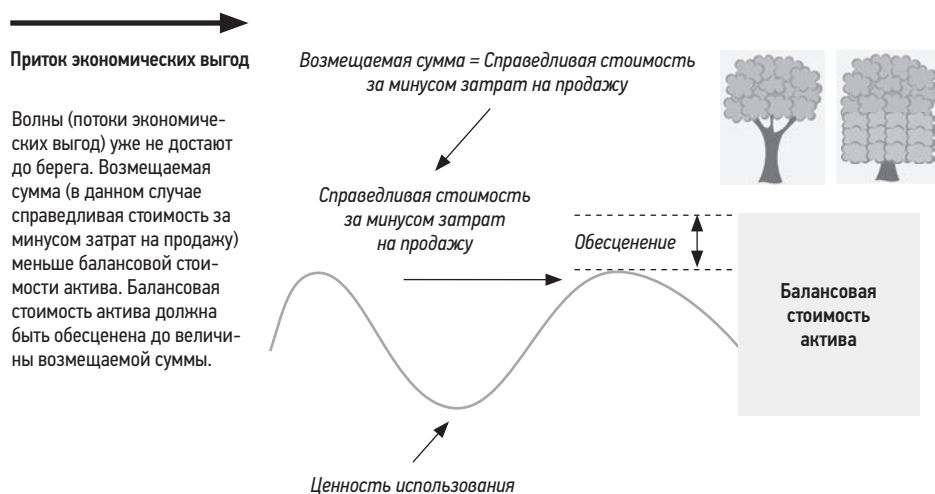


Рис. 6.2. Идея стандарта. Обесценение есть

ПРИМЕР 6.16. ТЕСТ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ, ВЫЯВИВШИЙ ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Используем данные предыдущего примера, за исключением того, что на предприятии ожидается падение производственной мощности на 500 единиц ежегодно. В первый год использования она составит 8 тыс. единиц продукции, а в четвертый год — 6,5 тыс. единиц.

Задание:

нужно определить, подлежит ли обесценению производственная линия.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.16

Будущие потоки денежных средств (без учета инфляции и дисконтирования):

1-й год = 1800 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 8 \text{ тыс. ед.} - 3000 \text{ тыс. руб.})$;

2-й год = 1500 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 7,5 \text{ тыс. ед.} - 3000 \text{ тыс. руб.})$;

3-й год = 1200 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 7 \text{ тыс. ед.} - 3000 \text{ тыс. руб.})$;

4-й год = 900 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 6,5 \text{ тыс. ед.} - 3000 \text{ тыс. руб.})$.

Приведенная сумма будущих денежных потоков (с учетом инфляции):

1-й год = 1703 тыс. руб. $(1800 \text{ тыс. руб.} \times 1,06 / 1,12)$;

2-й год = 1344 тыс. руб. $(1500 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^2)$;

3-й год = 1017 тыс. руб. $(1200 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^3)$;

4-й год = 722 тыс. руб. $(900 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^4)$.

Итого ценность использования равна 4786 тыс. руб. $(1703 \text{ тыс.} + 1344 \text{ тыс.} + 1017 \text{ тыс.} + 722 \text{ тыс.})$.

Получается, что ценность использования производственной линии (4786 тыс. руб.) больше справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (1450 тыс. руб.). Очевидно, что компания будет использовать производственную линию и дальше и возмещаемая сумма равна ценности использования (4786 тыс. руб.).

Однако возмещаемая сумма (4786 тыс. руб.) меньше балансовой стоимости на отчетную дату (5000 тыс. руб.), поэтому балансовую стоимость производственной линии необходимо обесценить до возмещаемой суммы и отнести 214 тыс. руб. на убытки от обесценения (Дт «Прибыли и убытки»).

Балансовая стоимость основного средства (производственной линии) на отчетную дату составит 4786 тыс. руб.

6.5.2. Сроки проведения теста на обесценение

В общем случае активы подлежат проверке на обесценение только при наличии признаков обесценения.

Под признаками обесценения актива понимаются значительные изменения негативного характера, произошедшие в отчетном периоде (или которые, как ожидается, произойдут в будущем) и связанные с использованием актива, его рыночной стоимостью или внешней рыночной ситуацией, в которой действует предприятие, использующее актив. Наличие признаков обесценения сигнализирует о том, что, возможно, актив обесценился, однако окончательно решение об этом принимается только после проведения теста на обесценение.

Тест на обесценение — это проверка актива на обесценение путем определения возмещаемой суммы и сравнения ее с балансовой стоимостью актива.

Примеры признаков обесценения (список открытый):

- существенное снижение справедливой стоимости актива по причинам, отличным от обычного снижения стоимости в связи с использованием актива;
- рыночные процентные ставки повысились, что окажет негативное влияние на ставки дисконтирования, применяемые для расчета ценности использования;
- балансовая стоимость активов компании превышает ее рыночную капитализацию;

- актив физически испорчен либо морально устарел;
- экономическая эффективность использования актива значительно хуже, чем предполагалось.

На конец каждого отчетного периода компания должна проверять активы на наличие признаков обесценения. И только в том случае, если такие признаки присутствуют, необходимо провести тест на обесценение, чтобы окончательно определить, обесценился актив или нет.

Если еще раз обратиться к первому примеру (где справедливая стоимость производственной линии составляет 2000 тыс. руб.), то можно заметить, что низкое значение справедливой стоимости не означает автоматического обесценения актива. Возможно, снижение справедливой стоимости было связано с тем, что производственная линия морально устарела, так как производитель выпустил ее новую модификацию (значительно более мощную и экономичную). Однако ценность использования производственной линии для предприятия не изменилась и осталась выше балансовой стоимости актива, то есть обесценения не произошло.

Исключения. Независимо от того, существуют ли признаки обесценения, компания ежегодно должна проверять на обесценение:

- нематериальные активы с неопределенным сроком службы;
- капитализированные затраты на разработку нематериального актива, который еще не готов для коммерческого использования;
- гудвил (деловую репутацию), учитываемый как результат приобретения дочерних компаний.

Этот тест на обесценение должен проводиться как минимум раз в год в определенное учетной политикой предприятия время.

6.5.3. Генерирующая единица

Возможно, у вас уже появился вопрос, как провести тест на обесценение административного здания предприятия, ведь оно не генерирует экономических выгод в процессе использования. Неужели балансовую стоимость административного здания необходимо сравнивать со справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу?

Совет по МСФО предложил другой вариант. Безусловно, у каждого предприятия найдутся активы, которые непосредственно не генерируют денежный поток, однако являются необходимым условием для функционирования предприятия. Примером таких активов будут как вышеупомянутое административное здание, так и очистные сооружения, охранные системы и системы безопасности. Для подобных активов в стандарте используется термин «**корпоративные активы**».

Как же провести тест на обесценение корпоративного актива?

МСФО (IAS) 36 требует соотнести каждый корпоративный актив с активом, который непосредственно сам генерирует поток денежных средств. Таковую группу активов (корпоративные активы плюс активы, генерирующие денежные средства) стандарт определяет как «генерирующую единицу».

Генерирующая единица — это наименьшая идентифицируемая группа активов, генерирующая приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Если компания ведет несколько видов деятельности, используя для каждого свою группу активов, то в этом случае каждый вид деятельности будет являться генерирующей единицей.

Благодаря подобному распределению корпоративных активов на генерирующие единицы стандарт избавляет от необходимости каждый раз находить справедливую стоимость для активов, которые сами не генерируют денежный поток. Тем более что для некоторых групп активов нахождение справедливой стоимости достаточно затруднительно (допустим, для очистных сооружений, спроектированных и смонтированных для конкретного предприятия).

Тест на обесценение представляет собой определение возмещаемой суммы в целом для генерирующей единицы и сравнение ее с балансовой стоимостью активов, входящих в эту генерирующую единицу.

Кроме того, МСФО (IAS) 36 требует распределения на генерирующие единицы гудвила, связанного с приобретением дочерней компании.

Мы не будем подробно останавливаться на природе гудвила (подробнее об этом можно прочитать в разделах 12.1. и 12.2 главы «Теоретические основы консолидации»). Отметим лишь, что гудвил, связанный с приобретением дочерней компании, является нематериальным активом, который представляет собой будущие экономические выгоды, связанные с активами дочерней компании, которые не могут быть отдельно идентифицированы и признаны в учете.

Гудвил рассчитывается как превышение справедливой стоимости дочерней компании (на момент приобретения) над справедливой стоимостью ее идентифицируемых чистых активов (эта формулировка справедлива для оценки неконтролирующей доли по справедливой стоимости).

Например, компания приобрела 80% акционерного капитала производственного предприятия за 100 млн долл. Справедливая стоимость оставшихся 20% пакета акций составляет 22 млн долл. Справедливая стоимость чистых активов производственного предприятия равна 105 млн долл. Исходя из этого, гудвил (деловая репутация), учитываемый в консолидированной отчетности компании на момент приобретения 80-процентного пакета акций, равен 17 млн долл. (100 млн + 22 млн – 105 млн).

6.5.4. Порядок обесценения активов, входящих в генерирующую единицу

МСФО (IAS) 36 требует распределения на генерирующие единицы корпоративных активов и гудвила, связанного с приобретением дочерней компании.

Порядок обесценения генерирующей единицы выглядит следующим образом:

- обесценивается гудвил (без возможности дальнейшего восстановления балансовой стоимости);

- если обесценение превышает балансовую стоимость гудвила, то остальные активы генерирующей единицы обесцениваются пропорционально балансовой стоимости, но не ниже возмещаемой суммы каждого индивидуального актива.

Обратите внимание!

Если в дальнейшем возмещаемая сумма генерирующей единицы изменится в сторону увеличения, то ранее обесцененные активы подлежат восстановлению. Но балансовая стоимость восстановленных активов не должна превышать их балансовую стоимость на момент обесценения, уменьшенную на сумму амортизационных отчислений, рассчитанных исходя из того, что обесценения не происходило. Гудвил при этом не восстанавливается.

ПРИМЕР 6.17. ТЕСТ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ ГЕНЕРИРУЮЩЕЙ ЕДИНИЦЫ

Компания несколько лет назад приобрела 100% уставного капитала производственного предприятия. Деловая репутация, связанная с приобретением предприятия, составила 200 тыс. долл. Производственное предприятие представляет собой производственный комплекс, выпускающий только один вид продукции. Компания рассматривает свое дочернее предприятие как единую генерирующую единицу.

Экономическая служба компании рассчитала, что, начиная с отчетной даты, приведенный денежный поток, генерируемый производственным комплексом, составит 5 млн долл.

Данные о балансовой стоимости чистых активов, входящих в состав производственного предприятия на отчетную дату, и их справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу приведены в табл. 6.7, кроме того:

- лицензии на право заниматься производственной деятельностью реализуются государством на открытом организованном рынке и свободно обращаются. Справедливая стоимость 5-летней лицензии составляет 700 тыс. долл.;
- производственный комплекс, используемый предприятием, морально устарел, так как производитель в настоящее время выпускает более современное оборудование. Справедливая стоимость производственного комплекса за вычетом затрат на продажу составляет 1550 тыс. долл.;
- очистные сооружения спроектированы непосредственно для нужд производственного предприятия. Их справедливая стоимость оценивается по стоимости лома материалов, входящих в состав очистных сооружений;
- компания не собирается продавать административное здание предприятия, однако в течение непродолжительного времени от нескольких риелторских компаний поступило предложение о приобретении здания за 1 млн долл.;
- чистые оборотные активы представляют собой готовую продукцию, справедливая стоимость которой за минусом затрат на реализацию составляет 650 тыс. долл.

Таблица 6.7. Активы генерирующей единицы, \$'000

Наименование актива	Балансовая стоимость на отчетную дату	Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу
Гудвил	200	–
Лицензия на производственную деятельность в течение 5 лет	800	700

Наименование актива	Балансовая стоимость на отчетную дату	Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу
Производственный комплекс	2400	1550
Очистные сооружения	600	100
Административное здание	1500	1000
Чистые оборотные активы (запасы готовой продукции)	500	650
Итого	6000	4000

Задание:

необходимо провести тест на обесценение производственного предприятия как единой генерирующей единицы.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.17

Ценность использования производственного предприятия равна 5 млн долл. (приведенный денежный поток). Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу равна 4 млн долл. Так как ценность использования больше справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, возмещаемая сумма будет равна 5 млн долл. Это также означает, что компания будет использовать производственное предприятие, а не продавать его.

Балансовая стоимость чистых активов, входящих в производственное предприятие, составляет 6 млн долл., что больше возмещаемой суммы (5 млн долл.). Следовательно, необходимо обесценить чистые активы предприятия на 1 млн долл.

Порядок обесценения:

1. В первую очередь списывается деловая репутация на сумму 200 тыс. долл.
2. Оставшаяся сумма обесценения в размере 800 тыс. долл. (1000 тыс. – 200 тыс.) должна быть распределена на остальные активы пропорционально их балансовой стоимости, но не менее их возмещаемой суммы.

Возмещаемая стоимость готовой продукции (650 тыс. долл.) больше ее балансовой стоимости (500 тыс. долл.). Следовательно, готовая продукция не обесценивается.

Производственный комплекс не может обойтись без лицензии при реализации продукции и очистных сооружений при ее производстве, а также без функции управления процессом производства и реализации. Таким образом, обесценение в 800 тыс. долл. должно быть распределено между: лицензией, производственным комплексом, очистными сооружениями и административным зданием (табл. 6.8).

Балансовая стоимость лицензии, производственного комплекса, очистных сооружений и административного здания составит 5300 тыс. долл. (800 тыс. + 2400 тыс. + 600 тыс. + 1500 тыс.).

Обесценение на шаге 2 распределяется пропорционально этим активам по ставке 15,1% (800 тыс. / 5300 тыс.).

Однако справедливая стоимость лицензии составляет 700 тыс. долл., поэтому лицензия не может обесцениться ниже этого значения.

Следовательно, на шаге 3 (табл. 6.9) необходимо восстановить балансовое значение лицензии до 700 тыс. долл., распределив 21 тыс. долл. между производственным комплексом, очистными сооружениями и административным зданием. Ставка обесценения от первоначальной балансовой величины равна 0,47% (21 тыс. / 4500 тыс.),

где 4500 тыс. долл. — сумма первоначальных балансовых стоимостей производственного комплекса, очистных сооружений и административного здания.

Таблица 6.8. Распределение обесценения (шаг 1 и шаг 2), \$'000

Наименование актива	Балансовая стоимость на отчетную дату	Обесценение — шаг 1	Обесценение — шаг 2	Балансовая стоимость после шага 2
Гудвил	200	(200)	—	—
Лицензия	800	—	(121)	679
Производственный комплекс	2400	—	(362)	2038
Очистные сооружения	600	—	(91)	509
Административное здание	1500	—	(226)	1274
Чистые оборотные активы	500	—	—	500
Итого	6000	(200)	(800)	5000

Таблица 6.9. Распределение обесценения (шаг 3), \$'000

Наименование актива	Балансовая стоимость после шага 2	Шаг 3	Балансовая стоимость после обесценения
Гудвил	—	—	—
Лицензия	679	21	700
Производственный комплекс	2038	(11)	2027
Очистные сооружения	509	(3)	506
Административное здание	1274	(7)	1267
Чистые оборотные активы	500	—	500
Итого	5000	—	5000

6.5.5. Восстановление убытка от обесценения актива, учитываемого по переоцененной стоимости

Если актив учитывается по переоцененной стоимости (с использованием резерва переоценки), то обесценение относится сначала на резерв переоценки, а затем (если его не хватает) — на прибыли и убытки. Резерв переоценки при этом не может принимать отрицательное значение.

Если в дальнейшем возмещаемая сумма увеличивается, то происходит восстановление ранее признанного убытка, но не более балансового значения актива, рассчитанного исходя из амортизационных отчислений, действовавших до даты переоценки.

Обратите внимание!

Восстановление ранее признанного убытка происходит в обратном порядке: сначала восстановление актива идет за счет прибылей и убытков (в сумме, признанной в прибылях и убытках), после этого — в резерве переоценки.

ПРИМЕР 6.18. ВОССТАНОВЛЕНИЕ РАНЕЕ ОБЕСЦЕНЕННОГО АКТИВА

Компания владеет зданием бизнес-центра и оказывает соответствующие услуги своим арендаторам. Здание учитывается по переоцененной стоимости. На 31 декабря 2007 года балансовая стоимость здания составляла 50 млн долл. Резерв переоценки при этом составлял 15 млн долл. Ожидается, что срок полезного использования здания бизнес-центра составит 50 лет.

В течение 2008 года в связи с кризисом резко ухудшилась рыночная конъюнктура. Многим арендаторам пришлось оставить помещения бизнес-центра, а новые арендаторы появлялись крайне редко. На 31 декабря 2008 года компания провела оценку возмещаемой стоимости и установила, что ценность использования здания составляет 30 млн долл. (справедливая стоимость здания принципиально не отличалась от этой величины).

В течение 2010 года произошло общее улучшение экономической ситуации. На 31 декабря 2010 года компания оценила, что возмещаемая сумма здания составляет 49 млн долл.

Задание:

определите балансовую стоимость, по которой учитывается бизнес-центр на 31 декабря 2008, 2009 и 2010 годов, а также суммы, отражаемые в отчете о совокупном доходе за 2008, 2009 и 2010 годы.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.18

Амортизация за 2008 год составила 1000 тыс. долл. (50 000 тыс. / 50 лет).

Балансовая стоимость на 31 декабря 2008 года равна 49 000 тыс. долл. (50 000 тыс. – 1000 тыс.).

Поскольку возмещаемая сумма здания на 31 декабря 2008 года составляет 30 000 тыс. долл., то 15 000 тыс. долл. должны быть списаны с резерва переоценки, а 4000 тыс. долл. — за счет прибылей и убытков:

Дт «Резерв переоценки»	15 000 тыс. долл.
Кт «Основное средство»	15 000 тыс. долл.
Дт «Прибыли и убытки»	4000 тыс. долл.
Кт «Основное средство»	4000 тыс. долл.

Годовая амортизация, признанная в 2009 и 2010 годах, составит 612 тыс. долл. (30 000 тыс. / 49 лет).

Балансовая стоимость здания на 31 декабря 2009 года будет равна 29 388 тыс. долл. (30 000 тыс. – 612 тыс.).

Балансовая стоимость здания на 31 декабря 2010 года — 28 776 тыс. долл. (29 388 тыс. – 612 тыс.).

Поскольку на 31 декабря 2010 года возмещаемая сумма повысилась до 49 000 тыс. долл., то необходимо восстановить актив до возмещаемой суммы, но не менее той, которая была бы на эту дату, если бы актив не переоценивался.

Расчетная балансовая стоимость на 31 декабря 2010 года, если бы не было обесценения, составит 47 000 тыс. долл. (50 000 тыс. долл. – 1000 тыс. долл. × 3 года).

Таким образом, балансовая стоимость подлежит восстановлению до 47 000 тыс. долл.

Порядок восстановления:

- за счет прибылей и убытков на сумму 4000 тыс. долл.;
- за счет резерва переоценки на сумму 14 224 тыс. долл. (47 000 тыс. – 28 776 тыс. – 4000 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год и из отчета о финансовом положении на 31 декабря приведена в табл. 6.10.

Таблица 6.10. Выписка из отчетов о совокупном доходе и отчетов о финансовом положении, \$'000

	2008 год	2009 год	2010 год
Выписка из отчета о совокупном доходе за год, заканчивающийся 31 декабря			
Прибыли и убытки			
Амортизация	(1000)	(612)	(612)
Обесценение активов	(4000)	–	–
Восстановление ранее обесцененных активов	–	–	4000
Прочий совокупный доход			
Обесценение активов	(15 000)	–	–
Восстановление ранее обесцененных активов	–	–	(14 224)
Выписка из отчета о финансовом положении на 31 декабря			
Долгосрочные активы			
Основные средства	30 000	29 388	47 000
Собственный капитал			
Резерв переоценки	–	–	14 224

6.6. МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

При применении МСФО (IFRS) 5 часто возникают сложности с квалификацией внеоборотных активов, предназначенных для продажи, а также с порядком идентификации прекращенной деятельности и представлением ее в отчетности (включая требования ретроспективного пересчета сравнительной информации за предыдущие периоды). МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» — небольшой по объему, но очень важный стандарт. Необходимость его принятия была вызвана следующими требованиями к финансовой отчетности, изложенными в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

В отчете о финансовом положении внеоборотные активы и обязательства должны представляться отдельно от краткосрочных. Естественно, возникает вопрос, как пред-

ставлять и оценивать долгосрочные активы, если предприятие осведомлено о том, что в скором времени произойдет выбытие данного актива (допустим, путем продажи).

Отчетность составляется исходя из принципа непрерывности деятельности, который подразумевает, что предприятие продолжит свою деятельность и в будущем. При этом МСФО (IAS) 1 никак не регулирует особенности представления отчетности, отражающей прекращенную деятельность. Восполнить этот пробел и призван МСФО (IFRS) 5.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

6.6.1. Основная идея стандарта

Стандарт содержит две простые идеи:

- 1) внеоборотные активы, предназначенные для продажи, должны показываться отдельно в разделе «Оборотные (краткосрочные) активы» отчета о финансовом положении;
- 2) прекращенная деятельность должна показываться отдельно от продолжающейся деятельности в отчете о совокупном доходе (при этом сравнительная информация за предыдущие периоды должна быть соответствующим образом пересчитана).

Все это необходимо, чтобы пользователи финансовой отчетности (инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы) могли прогнозировать будущие результаты деятельности предприятия, а также представлять, за счет использования каких долгосрочных активов предприятие собирается генерировать доходы.

6.6.2. Внеоборотные активы (группы выбытия), предназначенные для продажи

Прежде чем перейти к рассмотрению требований стандарта, разберем определение группы выбытия.

Группа выбытия (выбывающая группа) — это группа активов и относящихся к ним обязательств, подлежащая выбытию путем продажи или иным способом.

Иногда возникает вопрос: как обязательство может быть связано с долгосрочным активом, допустим, с каким-нибудь станком?

Для ответа достаточно представить себе обособленное подразделение, работающее в рамках одной организации, например подразделение военного завода, изготавливающее продукцию гражданского назначения. Взаиморасчеты с покупателями этой продукции легко отделить от взаиморасчетов с покупателями военной техники. И если завод примет решение продать данное подразделение, будет логично, если вместе с активами подразделения будут проданы и обязательства, связанные с его деятельностью.

Если мы говорим о группе компаний, руководство которой приняло решение продать одно из дочерних обществ, то в данном случае группой выбытия будет эта дочерняя структура (то есть активы и относящиеся к ним обязательства компании).

Нужно отметить, что МСФО (IFRS) 5 предъявляет одинаковые требования к оценке и представлению в отчетности как отдельных долгосрочных активов, подлежащих выбытию, так и групп выбытия.

Внеоборотный (долгосрочный) актив (группа выбытия) классифицируется как «**предназначенный для продажи**», если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не за счет дальнейшего использования.

При этом внеоборотный актив должен удовлетворять следующим условиям:

- он готов для немедленной продажи в его текущем состоянии;
- продажа в высшей степени вероятна.

Обратите внимание!

Если по окончании срока полезного использования долгосрочный актив предполагается ликвидировать (не продавая его) и до завершения срока использования остается меньше года, то этот актив не может быть классифицирован как предназначенный для продажи, а значит, продолжает учитываться в разделе «Долгосрочные активы» отчета о финансовом положении до окончания срока использования.

МСФО (IFRS) 5 приводит следующие четыре признака того, что «продажа в высшей степени вероятна»:

- руководством принят план продажи актива (выбывающей группы), и он выполняется;
- ведется активный поиск покупателя;
- цена установлена и сопоставима с текущей справедливой стоимостью актива (выбывающей группы);
- ожидается, что сделка по продаже совершится в течение года с даты классификации актива (группы выбытия) как предназначенного для продажи.

Последовательность действий

С момента квалификации внеоборотного (долгосрочного) актива (или группы выбытия) как предназначенного для продажи предприятие обязано сделать следующие учетные операции. Их легче всего запомнить, условно разбив на четыре шага.

Шаг 1. С момента квалификации актива (или группы выбытия) как предназначенного для продажи начисление амортизации по нему прекращается (в том числе по всем амортизируемым долгосрочным активам, входящим в группу выбытия).

Шаг 2. Внеоборотный актив (активы и обязательства группы выбытия), предназначенный для продажи, последний раз оценивается в соответствии с действующими для него МСФО и учетной политикой предприятия.

Это требование стандарта часто вызывает недоумение. Зачем оценивать внеоборотный актив в соответствии с действующими МСФО, если он и так до этого времени оценивался по этим МСФО? Не получается ли тут «масло масляное»? На самом деле все

достаточно просто. Возьмем, к примеру, основные средства, учитываемые по модели переоцененной стоимости. Периодически их приходится переоценивать, так как с течением времени и по мере начисления амортизации балансовая стоимость основного средства начинает отличаться от его справедливой стоимости. Уместно вспомнить требование МСФО (IAS) 16 «Основные средства» о том, что балансовая стоимость основного средства, учитываемого по модели переоцененной стоимости, не должна существенно отличаться от его справедливой стоимости. Вот именно на выполнение этого требования и работает положение МСФО (IFRS) 5 об оценке (в последний раз) долгосрочного актива в соответствии с действующими МСФО, чтобы исключить накопившиеся расхождения между балансовой и справедливой стоимостью.

Аналогично это правило работает и для нематериальных активов, учитываемых по модели переоцененной стоимости, и для инвестиционного имущества, учитываемого по справедливой стоимости.

Что касается основных средств (а также нематериальных активов и инвестиционного имущества), учитываемых по модели фактических затрат (за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения), то требование МСФО (IFRS) 5 для них обычно выполняется автоматически, так как подобных расхождений между балансовой стоимостью и стоимостью, по которой необходимо учитывать актив в соответствии с требованием МСФО, у них просто нет. Если же основное средство, учитываемое по модели фактических затрат, было ранее обесценено, то на шаге 2 проверяется, не нужно ли восстановить ранее признанное обесценение в случае повышения справедливой стоимости.

Шаг 3. Внеоборотный актив (группа выбытия) оценивается по наименьшей стоимости из:

- балансовой стоимости внеоборотного актива (группы выбытия) после шага 2;
- справедливой стоимости внеоборотного актива (группы выбытия) за вычетом ожидаемых расходов на продажу.

Этот же порядок оценки (шаг 3) сохраняется и для оценки долгосрочного актива (группы выбытия), предназначенного для продажи, на каждую отчетную дату и дату промежуточной отчетности.

Если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу окажется меньше балансовой стоимости долгосрочного актива (группы выбытия), необходимо провести обесценение в порядке, изложенном в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Шаг 4. Внеоборотный актив (и активы группы выбытия) переносится в раздел «Краткосрочные активы», а обязательства группы выбытия — в раздел «Краткосрочные обязательства» отчета о финансовом положении. При этом и активы и обязательства, предназначенные для продажи, должны учитываться отдельно от других видов активов и обязательств.

Часто бывает, что предприятия используют следующие заголовки для активов своего отчета о финансовом положении: «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы». Обычно эти названия рассматриваются как синонимы разделов «Долгосрочные активы» и «Краткосрочные активы». Но если под «оборотными активами» предприятие действительно хочет показать активы, участвующие в операционной деятельности, то при наличии долгосрочных активов, предназначенных для продажи, в отчете о финансовом положении предприятия могут возникнуть три раздела активов:

- внеоборотные активы;
- внеоборотные активы и активы групп выбытия, предназначенные для продажи;
- оборотные активы.

В отчетности отдельных предприятий такое представление внеоборотных активов, предназначенных для продажи, иногда встречается. Это представление не противоречит требованиям международных стандартов.

ПРИМЕР 6.19. КВАЛИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ

Предприятие готовит отчетность на 31 марта каждого года. В течение января 2014 года руководство рассматривало возможность продажи трех объектов и 31 января 2014 года окончательно приняло план продажи и установило цены, сопоставимые со справедливыми. Можно считать, что с момента принятия плана продаж объектов начался активный поиск покупателей, и ожидается, что продажи всех трех объектов состоятся в начале мая 2014 года.

Имеются следующие данные по каждому из трех объектов.

Объект 1 — автоматический пресс, входящий в состав производственной линии. В работе пресса используется устаревшая технология, и его производительность значительно ниже потенциальной производительности остальных частей производственной линии. Предприятие уже произвело оплату нового пресса, и, как ожидается, его монтаж будет осуществлен в конце апреля 2014 года. Старый пресс (объект 1) будет в это же время демонтирован и продан, в соответствии с планом, в начале мая 2014 года. До этого момента производственная линия будет работать в текущем режиме.

Балансовая стоимость автоматического пресса на 31 марта 2013 года составляет 2,7 млн долл. На эту дату ожидалось, что срок полезного использования пресса составит 3 года. Цена продажи определена в 2 млн долл., и затраты на продажу составят 100 тыс. долл.

Объект 2 — транспортное подразделение. Предприятие достаточно давно пользуется услугами независимых перевозчиков для доставки своей продукции покупателям. Перевозки продукции собственным транспортным подразделением составляют незначительную часть, и само транспортное подразделение в основном оказывает услуги по перевозке сторонним клиентам.

Активы и обязательства транспортного подразделения:

- основные средства (транспорт). Их балансовая стоимость на 31 марта 2013 года составляет 24 млн долл. Срок полезного использования с этой даты составляет 4 года. За отчетный период приобретение и продажа транспортных средств не производились;
- дебиторская задолженность на 31 января 2014 года и 31 марта 2014 года составила соответственно 4,5 млн долл. и 3 млн долл.;
- запасы материалов на 31 января 2014 года и 31 марта 2014 года составили соответственно 1 млн долл. и 2 млн долл.;
- обязательства подразделения на 31 января 2014 года и 31 марта 2014 года составили соответственно 5 млн долл. и 6,5 млн долл.

Справедливая стоимость подразделения была определена в размере 24 млн долл. на 31 января 2014 года, затраты на продажу, как ожидается, составят 800 тыс. долл.

На 31 марта 2014 года справедливая стоимость транспортного подразделения не изменилась. Транспортное подразделение бесперебойно функционировало в 2013 году и, как ожидается, будет работать в составе предприятия до самого момента продажи.

Объект 3 — офисное здание. Руководство предприятия приняло решение продать здание, используемое как офис компании. На дату принятия решения о продаже (31 января 2014 года) здание использовалось как офис для нескольких вспомогательных подразделений предприятия, которые в любой момент могут быть перемещены в другие помещения. В соответствии с учетной политикой предприятия недвижимость учитывается по модели переоценки.

Балансовая стоимость здания на 31 марта 2013 года составляла 16 млн долл., накопленный резерв переоценки на эту же дату — 2 млн долл. (предприятие не осуществляет перенос переоценки в нераспределенную прибыль по мере использования здания).

Ликвидационная (остаточная) стоимость оценивается в 4 млн долл. Срок полезного использования составляет 20 лет начиная с 1 апреля 2013 года.

Цена продажи 31 января 2014 года была определена в размере 20 млн долл. (эта оценка не изменилась на 31 марта 2014 года). Ожидается, что расходы на продажу составят 400 тыс. долл.

Задание:

определите, как эти объекты нужно отразить в отчете о финансовом положении на 31 марта 2014 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.19

Балансовая стоимость всех трех объектов будет возмещена за счет продажи, а не за счет использования.

Однако для окончательного принятия решения о том, должны ли объекты классифицироваться как предназначенные для продажи, необходимо рассмотреть, готовы ли они для немедленной продажи в текущем состоянии и является ли сделка по продаже высоковероятной.

Продажа для всех трех объектов в высшей степени вероятна, о чем свидетельствуют следующие признаки:

- руководством 31 января 2014 года приняты планы продажи всех трех объектов;
- ведется активный поиск покупателя;
- цена установлена и сопоставима с текущей справедливой стоимостью объектов;
- ожидается, что сделка по продаже состоится в мае 2014 года, то есть в течение одного года.

А вот критерий готовности к немедленной продаже в их текущем состоянии выполняется для транспортного подразделения и здания и не выполняется для автоматического пресса.

Рассмотрим более детально подход к учету для каждого объекта.

Объект 1 — автоматический пресс. Для того чтобы автоматический пресс был готов для немедленной продажи, он должен быть демонтирован. Однако и на момент решения о продаже (31 января 2014 года), и на отчетную дату (31 марта 2014 года) автоматический пресс продолжает работать.

Вывод: в связи с тем, что автоматический пресс не готов для немедленной продажи, он не может классифицироваться как долгосрочный актив, предназначенный для продажи.

На протяжении всего отчетного периода и до момента продажи автоматический пресс будет амортизироваться. На 31 марта 2014 года пресс будет учитываться в составе долгосрочных активов.

Амортизация пресса за год, закончившийся 31 марта 2014 года, составит 900 тыс. долл. (2700 тыс. долл. / 3 года).

Балансовая стоимость пресса на 31 марта 2014 года равна 1800 тыс. долл. (2700 – 900).

Объект 2 — транспортное подразделение. Для того чтобы продать транспортное подразделение, нет необходимости приостанавливать его деятельность. Иными словами, в отличие от автоматического пресса (объект 1), транспортное подразделение готово для немедленной продажи в его текущем состоянии на момент

принятия решения о продаже (31 января 2014 года), несмотря на то что основные средства подразделения продолжают использоваться.

Вывод: на 31 января 2014 года транспортное подразделение должно классифицироваться как «группа выбытия, предназначенная для продажи», так как выполняются критерии классификации: подразделение готово для немедленной продажи в его текущем состоянии и продажа в высшей степени вероятна.

На дату классификации предприятие должно провести следующие учетные операции.

Шаг 1. На 31 января 2014 года должна быть прекращена амортизация всех основных средств, входящих в состав подразделения (несмотря на то, что основные средства продолжают эксплуатироваться).

Амортизация ОС транспортного подразделения за 10 месяцев отчетного периода (на 31 января 2014 года) составит 5000 тыс. долл. (24 000 тыс. долл. / 4 года × 10 мес. / 12 мес.). Балансовая стоимость ОС транспортного подразделения на 31 января 2014 года равна 19 000 тыс. долл. (24 000 – 5000).

Шаг 2. Активы и обязательства транспортного подразделения оцениваются в соответствии с действующими МСФО на 31 января 2014 года. Балансовая стоимость подразделения на эту дату составит 19 500 тыс. долл., в том числе:

- основные средства — 19 000 тыс. долл.;
- дебиторская задолженность — 4500 тыс. долл.;
- запасы — 1000 тыс. долл.;
- обязательства подразделения — (5000) тыс. долл.

Обратите внимание!

Поскольку ОС транспортного подразделения учитываются по фактическим затратам за вычетом накопленной амортизации, никаких учетных изменений на шаге 2 не происходит. В полной мере требования МСФО (IFRS) 5 об учете основных средств в соответствии с действующими МСФО раскрываются на объекте 3 (офисное здание), который учитывается по модели переоценки.

Шаг 3. Долгосрочный актив (группа выбытия) оценивается по наименьшей стоимости из:

- балансовой стоимости транспортного подразделения после шага 2 — 19 500 тыс. долл.;
- справедливой стоимости транспортного подразделения за вычетом ожидаемых расходов на продажу — 23 200 тыс. долл. (24 000 – 800).

Поскольку балансовая стоимость меньше справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, обесценения активов транспортного подразделения не происходит.

Шаг 4. Для целей составления финансовой отчетности все активы транспортного подразделения учитываются в составе краткосрочных активов по строке «Активы группы выбытия, предназначенной для продажи», а все обязательства — в составе краткосрочных активов по строке «Обязательства группы выбытия, предназначенной для продажи».

На отчетную дату (31 марта 2014 года) необходимо повторить шаг 3.

Балансовая стоимость транспортного подразделения на 31 марта 2014 года составит 17 500 тыс. долл., в том числе:

- основные средства — 19 000 тыс. долл.;
- дебиторская задолженность — 3000 тыс. долл.;

- запасы — 2000 тыс. долл.;
- обязательства подразделения — (6500) тыс. долл.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу — 23 200 тыс. долл. (24 000 – 800).

Балансовая стоимость меньше, чем справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, поэтому активы и обязательства продолжают учитываться по балансовой стоимости.

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2014 года:

- краткосрочные активы: активы группы выбытия, предназначенной для продажи, — 24 000 тыс. долл.;
- краткосрочные обязательства: обязательства группы выбытия, предназначенной для продажи, — 6500 тыс. долл.

Обратите внимание!

1. Основные средства транспортного подразделения не амортизируются с 31 января 2014 года, и их балансовая стоимость не меняется, даже несмотря на то, что они эксплуатируются.
2. Подразделение продолжает функционировать: осуществляются и оплачиваются услуги, закупаются и используются запасы, производятся расчеты с поставщиками. Поэтому по соответствующим строкам дебиторской задолженности, запасов, обязательств показываются фактические данные на 31 марта 2014 года.
3. В отчете о финансовом положении запасы и дебиторская задолженность транспортного подразделения исключаются из соответствующих статей отчета. С момента классификации они показываются в отчете о финансовом положении по строке «Активы группы выбытия, предназначенной для продажи».

Объект 3 (офисное здание). Поскольку вспомогательные подразделения, которые используют здание под офисы, могут быть в любой момент перемещены, офисное здание готово для немедленной продажи в его текущем состоянии.

Вывод: на 31 января 2014 года офисное здание должно классифицироваться как «долгосрочный актив, предназначенный для продажи», так как выполняются критерии классификации: здание готово для немедленной продажи в его текущем состоянии и продажа в высшей степени вероятна.

На дату квалификации предприятие должно провести следующие учетные операции.

Шаг 1. На 31 января 2014 года должна быть прекращена амортизация здания. Амортизация здания за 10 месяцев отчетного периода (на 31 января 2014 года) составит 500 тыс. долл. ((16 000 тыс. долл. – 4000 тыс. долл.) / 20 лет × 10 мес. / 12 мес.). Балансовая стоимость здания на 31 января 2014 года равна 15 500 тыс. долл. (16 000 – 500).

Шаг 2. Офисное здание последний раз оценивается в соответствии с действующими МСФО и учетной политикой предприятия на 31 января 2014 года. Поскольку для зданий используется модель учета по переоцененной стоимости, на 31 января 2014 года необходимо осуществить переоценку офисного здания:

- справедливая стоимость здания — 20 000 тыс. долл.;
- балансовая стоимость здания до переоценки — 15 500 тыс. долл.;
- переоценка здания — 4500 тыс. долл.;
- итого новая балансовая стоимость здания на 31 января 2014 года — 20 000 тыс. долл. (15 500 + 4500).

Балансовая стоимость резерва переоценки на 31 января 2014 года (после проведения переоценки) равна 6500 долл. (2000 + 4500).

Шаг 3. Долгосрочный актив, предназначенный для продажи, оценивается по наименьшей стоимости из:

- балансовой стоимости офисного здания после шага 2 — 20 000 тыс. долл.;
- справедливой стоимости офисного здания за вычетом ожидаемых расходов на продажу — 19 600 тыс. долл. (20 000 – 400).

Поскольку справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу меньше балансовой стоимости, офисное здание необходимо обесценить в порядке, определенном в МСФО (IAS) 36. В первую очередь обесценение производится за счет накопленного резерва переоценки.

Новая балансовая стоимость на 31 января 2014 года — 19 600 тыс. долл.

Резерв переоценки на 31 января 2014 года после обесценения будет равен 6100 тыс. долл. (6500 – 400).

Шаг 4. Для целей составления финансовой отчетности офисное здание переносится в состав краткосрочных активов по строке «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» и в дальнейшем не амортизируется.

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2014 года:

- краткосрочные активы: долгосрочные активы, предназначенные для продажи, — 19 600 тыс. долл.;
- собственный капитал: резерв переоценки — 6100 тыс. долл.

Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, решение о продаже которых отменено

Когда мы классифицируем долгосрочный актив (нижесказанное относится и к группе выбытия) как предназначенный для продажи, мы ожидаем, что продажа произойдет в течение года с момента классификации.

Однако на практике нередки ситуации, когда руководство отменяет свое решение о продаже актива, предполагая его дальнейшее использование.

В этом случае МСФО (IFRS) 5 требует, чтобы на тот момент, когда долгосрочный актив перестал удовлетворять критериям предназначенного для продажи, он должен быть оценен по наименьшей стоимости из:

- балансовой стоимости до того, как актив был классифицирован как предназначенный для продажи, скорректированной на суммы амортизации и переоценок, которые были бы признаны, если бы актив не был классифицирован как предназначенный для продажи;
- его возмещаемой стоимости.

Для чего это сделано? Цель — не допустить манипулирования с финансовой отчетностью. Если бы балансовая стоимость актива не корректировалась на тот момент, когда долгосрочный актив перестал удовлетворять критериям как предназначенный для продажи, то недобросовестные составители отчетности получили бы способ не амортизировать активы на основании того, что они якобы предназначены для продажи.

Именно поэтому и вводится требование оценивать актив исходя из такой стоимости, которая была бы получена, если бы актив продолжал амортизироваться. Плюс одновременно с этим фактически делается тест на обесценение (при сравнении с возмещаемой суммой).

ПРИМЕР 6.20. ПРЕКРАЩЕНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ АКТИВА КАК ПРЕДНАЗНАЧЕННОГО ДЛЯ ПРОДАЖИ

Предприятие готовит свою отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2013 года. 1 апреля 2013 года руководство предприятия приняло решение продать морально устаревший станок. При этом выполняются все критерии классификации станка как предназначенного для продажи. Балансовая стоимость станка на 31 декабря 2012 года составляет 1,2 млн долл. Срок полезного использования составляет 4 года. На дату принятия решения о продаже станка его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу составила 1 млн долл. (эта же оценка сохранилась и на 31 декабря 2013 года).

31 декабря 2013 года руководство предприятия приняло решение прекратить продажу станка, так как появилась возможность его использования в другой технологической цепочке. Ценность использования станка оценивается на 31 декабря 2013 года в 2 млн долл.

Задание:

определите, как будет представлен станок в финансовой отчетности на 31 декабря 2013 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.20

Поскольку на 1 апреля 2013 года выполняются критерии признания станка как долгосрочного актива, предназначенного для продажи, необходимо провести следующие учетные операции.

Шаг 1. Прекратить начисление амортизации.

Амортизация за 3 месяца до 1 апреля 2013 года составляет 75 тыс. долл. (1200 тыс. долл. / 4 года × 3 мес. / 12 мес.). Балансовая стоимость станка на 1 апреля 2013 года равна 1125 тыс. долл. (1200 – 75).

Шаг 2. Учесть станок в соответствии с действующими МСФО.

Так как станок учитывается по модели фактических затрат за вычетом накопленной амортизации, изменений в балансовой стоимости на этом шаге нет.

Шаг 3. Оценить стоимость станка по наименьшей стоимости из балансовой стоимости (1125 тыс. долл.) и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (1000 тыс. долл.).

Поскольку справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу меньше балансовой, станок в дальнейшем учитывается по стоимости 1000 тыс. долл. В прибылях и убытках предприятие отражает обесценение станка на сумму 125 тыс. долл. (1000 – 1125).

Шаг 4. Для целей составления финансовой отчетности станок перенесен в раздел «Краткосрочные активы» по строке «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи».

На протяжении последующих 9 месяцев с 1 апреля 2013 года по 31 декабря 2013 года новая балансовая стоимость станка не менялась и составляла 1000 тыс. долл.

На 31 декабря 2013 года, когда руководство предприятия приняло решение использовать станок в другой технологической цепочке, его стоимость должна быть оценена по наименьшей из:

- балансовой стоимости, рассчитанной исходя из того, что он не был классифицирован как предназначенный для продажи;
- возмещаемой суммы.

Если бы станок продолжал амортизироваться в течение всего 2013 года, его балансовая стоимость на конец года составила бы 900 тыс. долл. (1200 тыс. долл. – 1200 тыс. долл. / 4 года).

Возмещаемая сумма (в соответствии с МСФО (IAS) 36) — это наибольшая из ценности использования (2000 тыс. долл.) и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (1000 тыс. долл.). Таким образом, возмещаемая сумма равна ценности использования станка, то есть 2000 тыс. долл.

Возвращаясь к оценке станка, на 31 декабря 2013 года после решения о продолжении использования станка его стоимость будет равна наименьшей из балансовой стоимости, рассчитанной исходя из того, что амортизация не прекращалась (900 тыс. долл.), и возмещаемой суммы (2000 тыс. долл.). Итого новая оценка станка на 31 декабря 2013 года составляет 900 тыс. долл.

Для этого в прибылях и убытках необходимо признать корректировку балансовой стоимости основного средства в качестве расхода в размере 100 тыс. долл. (900 – 1000).

Всего по станку за 2013 год в качестве расходов в прибылях и убытках будет отражено 300 тыс. долл., в том числе:

- обесценение долгосрочного актива, предназначенного для продажи, — 125 тыс. долл.;
- корректировка в связи с прекращением признания как предназначенного для продажи — 100 тыс. долл.;
- амортизация за первые 3 месяца 2013 года — 75 тыс. долл.

6.6.3. Прекращенная деятельность

Для того чтобы пользователи финансовой отчетности (инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы) могли прогнозировать будущие результаты деятельности предприятия, а также представлять, за счет использования каких долгосрочных активов предприятие собирается генерировать доходы, прекращенная деятельность должна показываться отдельно от продолжающейся деятельности в отчете о совокупном доходе (при этом сравнительная информация за предыдущие периоды должна быть соответствующим образом пересчитана).

Прежде чем мы рассмотрим понятие прекращенной деятельности, определим термин «компонент предприятия».

Компонент предприятия — это деятельность и потоки денежных средств, которые могут быть четко обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части предприятия.

Другими словами, если рассматривать Группу компаний, то компонентом предприятия будет любое дочернее общество, так как оно ведет деятельность и составляет отдельную финансовую отчетность. Подразделение предприятия (не оформленное как отдельное юридическое лицо) тоже может являться компонентом предприятия, если ведет деятельность, генерирующую денежный поток, и по этому подразделению составляется хотя бы внутренняя финансовая отчетность (которая позволяет отделить эту деятельность от деятельности остального предприятия).

Прекращенная деятельность — это компонент предприятия, который выбыл либо классифицирован как предназначенный для продажи (на отчетную дату) и:

- представляет собой отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения операций и, в свою очередь, является частью скоординированного плана выбытия;
- является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью перепродажи.

МСФО (IFRS) 5 требует, чтобы отчет о совокупном доходе составлялся на основе продолжающейся деятельности.

При этом прекращенная деятельность показывается в отчете о совокупном доходе двумя способами (п. 33 МСФО (IFRS) 5):

- 1) одной строкой, отражающей прибыль или убыток от прекращенной деятельности после налогообложения. При этом в примечаниях к финансовой отчетности необходимо расшифровать основные компоненты отчета о совокупном доходе, относящиеся к прекращенной деятельности (выручка, расходы, прибыль до налога, налог на прибыль, прибыль после налога). Это самый распространенный способ представления;
- 2) отдельным (от продолжающейся деятельности) столбцом, где представлены все элементы отчета о совокупном доходе, относящиеся к прекращенной деятельности. Этот способ представления не так сильно распространен, поскольку серьезно утяжеляет отчет о совокупном доходе, ведь помимо продолжающейся и прекращенной деятельности в нем должна быть представлена информация за предыдущий сравнительный период. При этом такая сравнительная информация ретроспективно пересчитывается. Иными словами, информация о результатах деятельности за прошлые периоды, относящиеся к текущей прекращенной деятельности, также представляется отдельно.

ПРИМЕР 6.21. ИЛЛЮСТРАЦИЯ К ПРЕДСТАВЛЕНИЮ ПРЕКРАЩЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОТЧЕТЕ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ

Группа компаний состоит из двух предприятий: управляющей компании и завода, акциями которого владеет управляющая компания. Будем считать, что в собственности управляющей компании находится 100% акций завода.

Управляющая компания оказывает услуги по управлению активами как заводу, так и сторонним контрагентам. Завод при этом генерирует 90% всего оборота и прибыли Группы.

Группа компаний представляет отчетность за 2013 год и сравнительную информацию за 2012 год. В конце 2013 года руководство управляющей компании принимает решение продать пакет акций завода. При этом завод можно рассматривать как группу выбытия, предназначенную для продажи.

Задание:

поясните, что может сказать потенциальный инвестор, который анализирует отчетность Группы, для принятия решения о покупке акций управляющей компании.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.21. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ, НЕ СООТВЕТСТВУЮЩЕЕ ТРЕБОВАНИЯМ МСФО (IFRS) 5

Допустим, в консолидированной отчетности прекращенная и продолжающаяся деятельность показываются вместе, то есть не выполняются требования МСФО (IFRS) 5 (табл. 6.11). Информация о том, что управляющая компания продает завод, приводится в примечании к финансовой отчетности.

Таблица 6.11. Консолидированный отчет о совокупном доходе ГК (прекращенная и продолжающаяся деятельность представлены вместе) за год, завершившийся 31 декабря, \$'000

	2013	2012
Выручка	45 000	30 000
Себестоимость продаж	(25 000)	(20 000)
Валовая прибыль	20 000	10 000

	2013	2012
Расходы	(4000)	(3000)
Прибыль до налогообложения	16 000	7000
Налог на прибыль	(3200)	(1400)
Прибыль за период	12 800	5600

Наверняка он отметит, что Группа компаний является средним по объему продаж предприятием. В 2013 году компания увеличила оборот на 50% по сравнению с 2012 годом. Группе удалось значительно снизить издержки на производство продукции, в результате чего валовая прибыль увеличилась на 100% по сравнению с 2012 годом, а чистая прибыль после налогообложения выросла более чем в 2 раза (2,3 раза).

Как ожидает инвестор, в 2014 году группе удастся заработать как минимум такую же прибыль, как в 2013 году. Инвестор делает вывод, что рассматриваемая Группа компаний привлекательна в плане инвестирования в нее. Информацию о том, что завод рассматривается как предназначенный для продажи, приведенную в примечании, инвестор может и не заметить.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 6.21. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩЕЕ ТРЕБОВАНИЯМ МСФО (IFRS) 5

Теперь рассмотрим отчетность Группы, составленную по требованиям МСФО (IFRS) 5 (табл. 6.12).

Таблица 6.12. Консолидированный отчет о совокупном доходе ГК (по МСФО (IFRS) 5) за год, завершившийся 31 декабря, \$'000

	2013	2012
Выручка	4500	3000
Себестоимость продаж	(2500)	(2000)
Валовая прибыль	2000	1000
Расходы	(400)	(300)
Прибыль до налогообложения	1600	700
Налог на прибыль	(320)	(140)
Прибыль за период от продолжающейся деятельности	1280	560
Прибыль за период от прекращенной деятельности	11 520	5040
Итого прибыль за период	12 800	5600

Напомним, что завод генерирует 90% всех доходов и прибылей Группы.

Поскольку завод рассматривается как предназначенный для продажи, результаты его деятельности должны быть представлены как прекращенная деятельность. Иными словами, отчет о совокупном доходе должен быть представлен на основе продолжающейся деятельности (которая составляет только 10% и фактически относится к услугам управляющей компании). На основе продолжающейся деятельности составлен не только отчет за текущий период, но и ретроспективно пересчитан сравнительный период 2012 года.

Фактически данный отчет является отчетом именно управляющей компании, деятельность которой будет продолжаться. Но с точки зрения потенциального инвестора, данная компания может не представлять интереса из-за незначительных объемов деятельности. Экстраполируя данные отчетности на будущее, можно ожидать, что компания получит в 2014 году прибыль в размере 1280 тыс. долл.

Идентификация деятельности как прекращенной

Рассмотрим особенности идентификации деятельности в качестве прекращенной в нескольких ситуациях. Общее условие: компании готовят отчетность за 2013 год (отчетность за 2012 год представляется как сравнительная информация).

ПРИМЕР 6.22. ИДЕНТИФИКАЦИЯ ПРЕКРАЩЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Условие 1. Компания осуществляет производственную деятельность в нескольких странах. В середине 2013 года руководство компании приняло решение продать все свои заводы в стране X. Для этого был составлен план продаж, который руководство активно начало реализовывать. На отчетную дату заводы правильно классифицируются как предназначенные для продажи.

Задание 1:

объясните, является ли деятельность заводов в стране X прекращенной.

РЕШЕНИЕ ЗАДАНИЯ 1 ПРИМЕРА 6.22

Деятельность заводов в стране X является прекращенной деятельностью в 2013 году, так как:

- деятельность заводов относится к крупному географическому сегменту, по которому есть план выбытия;
- компоненты (то есть заводы) классифицируются на отчетную дату как предназначенные для продажи.

Условие 2. Компания осуществляет производственную деятельность в нескольких странах. В середине 2013 года руководство компании приняло решение продать половину своих заводов в стране X. Для этого был составлен план продаж, который руководство активно начало реализовывать. На отчетную дату заводы правильно классифицируются как предназначенные для продажи. Оставшиеся заводы продолжают полный выпуск номенклатуры продукции, которую выпускали и заводы, классифицируемые как предназначенные для продажи.

Задание 2:

объясните, является ли деятельность заводов в стране X прекращенной.

РЕШЕНИЕ ЗАДАНИЯ 2 ПРИМЕРА 6.22

Деятельность заводов в стране X не является прекращенной в 2013 году, так как компания не прекратила деятельность в стране X.

Таким образом, результаты деятельности заводов в стране X входят в состав продолжающейся деятельности как 2013 году, так и в 2014 году.

Условие 3. Компания осуществляет производственную деятельность в нескольких странах. В середине 2013 года руководство компании приняло решение прекратить деятельность своих заводов в стране X. Для этого был составлен план реструктуризации, который руководство активно начало реализовывать. План предусматривает остановку заводов в 2014 году, сокращение персонала и продажу основной части оборудования. На отчетную дату это оборудование правильно классифицируется как предназначенное для продажи.

Задание 3:

объясните, является ли деятельность заводов в стране X прекращенной.

РЕШЕНИЕ ЗАДАНИЯ 3 ПРИМЕРА 6.22

Деятельность заводов в стране X не является прекращенной в 2013 году, так как компоненты (то есть заводы) не классифицируются на отчетную дату как предназначенные для продажи (предназначенным для продажи признается только оборудование, но не сами заводы как деятельность).

Таким образом, результаты деятельности заводов в стране X входят в состав продолжающейся деятельности в 2013 году. Однако в 2014 году деятельность заводов в стране X будет являться прекращенной, так как она выбыла на отчетную дату 31 декабря 2014 года. При составлении отчета о совокупном доходе за 2014 год необходимо отдельно показать результаты прекращенной деятельности после налогообложения и ретроспективно пересчитать сравнительный период за 2013 год.

Итак, стандарт требует, чтобы внеоборотные активы, предназначенные для продажи, показывались отдельно в разделе «Внеоборотные (краткосрочные) активы» или в отдельном разделе отчета о финансовом положении компании. А прекращенную деятельность следует отражать отдельно от продолжающейся деятельности в отчете о совокупном доходе (при этом сравнительная информация за предыдущие периоды должна быть соответствующим образом пересчитана).

ГЛАВА 7. IFRS 16 «Аренда»

7.1. Введение

В январе 2016 года Совет по МСФО выпустил МСФО (IFRS) 16 «Аренда», который заменил одноименный МСФО (IAS) 17, действовавший с 1982 года. Новый стандарт — это результат работы Совета по МСФО и американского Совета по стандартам финансовой отчетности по гармонизации двух крупнейших учетных систем.

Новый стандарт логически продолжает подходы, используемые в МСФО (IAS) 17. В свое время необходимость в принятии стандарта по аренде была вызвана тем, что компании все чаще использовали договор аренды как способ финансирования приобретения долгосрочных активов, но не отражали в своем балансе ни контролируемые предприятием активы, ни связанные с договором аренды обязательства.

Поэтому в рамках МСФО (IAS) 17 все договоры аренды были разделены на два типа: финансовая аренда, фактически связанная с приобретением долгосрочных активов, и операционная аренда, не связанная с таким приобретением. В случае финансовой аренды арендатор в своем отчете о финансовом положении должен был признать контролируемый актив и обязательство по арендным платежам. В случае операционной аренды арендатор относил сумму арендных платежей на расходы равномерно по сроку аренды. Учет для арендодателя, по сути, был зеркальным отражением учета арендатора.

Практика применения МСФО (IAS) 17 показала, что даже при аренде ключевых для бизнеса активов у арендаторов есть формальные возможности классифицировать такие договоры как операционную аренду. Иными словами, существующий порядок учета таких договоров также позволял арендаторам не отражать в отчете о финансовом положении обязательства перед арендодателем.

Естественно, такое положение дел не могло удовлетворять пользователей финансовой отчетности. И новый стандарт требует от арендаторов отражать все договоры аренды (за редким исключением) по единой модели учета как активы (права на аренду) и обязательства перед арендодателями.

Что касается арендодателей, требования МСФО (IAS) 17 к учету договоров аренды перенесены в новый стандарт практически без изменений.

МСФО (IFRS) 16 не применяется (список адаптирован для экзамена ДипИФР-Рус):

- к договорам аренды биологических активов, находящихся в сфере применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»;
- к договорам предоставления лицензий на интеллектуальную собственность, находящимся в сфере применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»;

- к правам арендатора по лицензионным соглашениям, предметом которых являются кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права, находящиеся в сфере применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» применяется для годовых периодов, начинающихся с 1 января 2019 года. На экзамене ДипИФР-Рус МСФО (IFRS) 16 тестируется начиная с декабрьской сессии 2017 года.

Необходимо отметить, что на экзамене ДипИФР-Рус стандарт по аренде входит в число наиболее часто тестируемых стандартов. Его частота тестирования на протяжении 2008 — 2019 годов составляла 73%, то есть стандарт тестируется практически в каждой трех сессиях из четырех (как в составе консолидационных, так и в составе ситуационных заданий).

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

7.2. Основные определения

Аренда — это договор или часть договора, согласно которому арендатору передается право пользования активом (**базовым активом**, являющимся предметом аренды) в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Право пользования — это право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода.

Обратите внимание, что арендные отношения — это всегда договорные отношения между арендатором и арендодателем. Сам договор аренды может быть отдельным договором либо представлять собой компонент (часть) более общего соглашения. При этом у арендатора возникает не полный контроль над активом, а контроль в части использования актива, определенный договором аренды.

Договор — это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает юридически защищенные права и обязательства.

Арендатор — это организация, получающая право использовать базовый актив в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Арендодатель — это организация, предоставляющая право использовать базовый актив в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Срок аренды — это не подлежащий досрочному прекращению период, в течение которого арендатор имеет право пользоваться базовым активом, вместе с:

- периодами, в отношении которых действует опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион и
- периодами, в отношении которых действует опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион.

Таким образом, срок аренды — это оценочная величина, которая может быть больше или меньше срока, установленного в договоре, если у арендатора есть право пролонгировать договор и (или) прекратить договор аренды. То есть при определении срока действия договора нужно сделать оценку вероятности пролонгации арендатором договора и (или) вероятности его расторжения. Также оценка срока действия договора производится при наступлении значительного события или изменения обстоятельств, которые могут повлиять на ранее сделанную оценку.

Дата начала арендных отношений — это наиболее ранняя из дат:

- дата заключения договора аренды или
- дата принятия сторонами на себя обязательств в отношении основных условий аренды.

Арендные платежи — это платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя в связи с правом пользования базовым активом в течение срока аренды, которые включают в себя следующее:

- фиксированные платежи за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде;
- переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки;
- цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион;
- выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды.

Стимулирующие платежи по аренде — это платежи, осуществляемые арендодателем в пользу арендатора в связи с арендой, либо возмещение арендодателем затрат арендатора.

Это означает, что стимулирующие платежи арендодателя относятся на уменьшение совокупных платежей по аренде (подробнее эта ситуация будет рассмотрена в примере 7.3).

Примером переменных арендных платежей могут служить платежи, привязанные к индексу потребительских цен или к базовой процентной ставке (допустим, LIBOR), либо платежи, зависящие от уровня рыночных арендных ставок.

7.3. Учет у арендатора

7.3.1. Основная идея

На дату начала аренды арендатор должен одновременно признать:

- дебет: актив в форме права пользования;
- кредит: обязательство по аренде.

Исключением из этого правила являются договоры:

- краткосрочной аренды сроком не более 12 месяцев (однако при наличии опциона на покупку базового актива договор аренды не может рассматриваться как краткосрочный);
- аренды, в которой базовый актив имеет низкую стоимость.

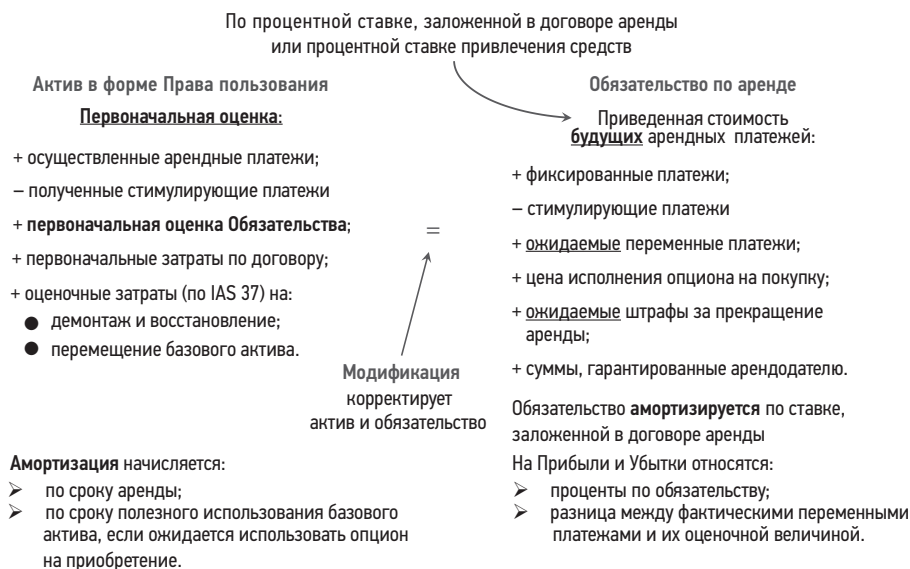


Рис. 7.1. Учет у арендатора

В этом случае арендатор может решить учитывать арендные платежи как расход линейным методом в течение срока аренды либо с использованием другого систематического подхода.

При этом низкую стоимость базового актива нужно определить по новому активу (который еще не использовался) и закрепить в учетной политике в виде абсолютной суммы.

Допустим, по учетной политике актив с низкой стоимостью не может превышать 5 тыс. долл. Компания арендует на 2 года использованную офисную мебель стоимостью 1 тыс. долл. Если бы компания приобретала новую офисную мебель (аналогичную арендуемой), то ее стоимость составила бы 3 тыс. долл. Компания также арендует сроком на 2 года подержанный автомобиль, рыночная стоимость которого составляет 4 тыс. долл., а стоимость нового автомобиля 15 тыс. долл. В этом случае только арендные платежи за мебель можно учитывать в расходах линейным методом. Аренду автомобиля следует признать как актив (право на аренду) и обязательство по аренде.

Если краткосрочный договор **модифицирован** (стороны изменили условия договора или пролонгировали его), он должен рассматриваться как новый договор.

Обратите внимание!

В российской практике распространена ситуация, когда компании заключают краткосрочные (до одного года) договоры аренды офисов, чтобы не подпасть под действие закона об обязательной регистрации арендных прав на недвижимость. Как только срок аренды по такому договору подходит к концу, арендодатель и арендатор заключают новый краткосрочный договор (обычно на 11 месяцев), который опять позволяет избежать регистрации. Если перенести подобную практику в сферу МСФО, позволит ли заключение краткосрочных договоров:

- избежать требования об обязательном признании в отчетности актива (права на аренду) и обязательства;
- относить арендные платежи на расходы линейным методом?

Чтобы ответить на этот вопрос, нужно проанализировать условия договора на наличие юридически защищенных прав и обязанностей продлить или заключить новый договор на тех же условиях. Если таких прав и обязанностей нет, договор можно рассматривать как краткосрочный для целей МСФО (IFRS) 16.

Однако серьезные компании редко готовы рисковать стабильностью собственного бизнеса и того, что через 11 месяцев арендодатель просто закроет перед ними двери офиса. Поэтому зачастую к первому краткосрочному договору заключают соглашение, которое, по сути, и содержит опцион на возможную пролонгацию договора со стороны арендатора. В соответствии с пунктом В2 МСФО (IFRS) 16 арендный договор и соглашение надо рассматривать как один договор. После этого действует пункт 18 МСФО (IFRS) 16, по которому организация должна определить срок аренды, учитывая опционы на продление аренды и собственные намерения им воспользоваться.

Скорее всего, основная масса подобных краткосрочных договоров окажутся долгосрочными с точки зрения МСФО (IFRS) 16 и потребуют признания актива в форме права пользования и обязательства по аренде.

Вернемся к основной модели учета, когда арендатор обязан признать в отчете о финансовом положении актив (право на аренду) и обязательство по аренде. Начнем анализ с оценки обязательства по аренде, так как дебетовая часть проводки будет элементом первоначальной оценки права на аренду.

7.3.2. Первоначальная и последующая оценка обязательства по аренде

На дату начала аренды арендатор должен оценить обязательство по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату.

В арендные платежи входят:

- фиксированные платежи;
- оценочное значение переменных платежей, которые зависят от определенного индекса или ставки (например, от ставки LIBOR или уровня изменения потребительских цен) на дату начала аренды;
- цена исполнения опциона на покупку, если есть достаточная уверенность в том, что арендатор воспользуется этим правом;
- любые суммы, гарантированные арендодателю арендатором;
- штрафы или цену исполнения опциона за досрочное прекращение договора аренды, если ожидается, что арендатор воспользуется этим правом;
- за вычетом будущих стимулирующих платежей, получаемых арендатором от арендодателя.

Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена. Если такую ставку сложно определить, арендатор должен использовать ставку, по которой он мог бы получить дополнительные заемные средства.

На экзамене ДипИФР-Рус ставка дисконтирования будет дана в условии задания. Однако стоит уделить внимание порядку ее расчета. Это позволит понять механизм расчета арендных договоров.

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, — это процентная ставка, при которой приведенная стоимость арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равна сумме справедливой стоимости базового актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

$$PV \sum AP + PV \sum NLC = SprSt + ПервЗатр,$$

где:

- $PV \sum AP$ — приведенная стоимость арендных платежей;
- $PV \sum NLC$ — приведенная стоимость негарантированной ликвидационной стоимости;
- $SprSt$ — справедливая стоимость базового актива;
- $ПервЗатр$ — первоначальные прямые затраты арендодателя.

Негарантированная ликвидационная стоимость — часть ликвидационной стоимости базового актива, реализация которой арендодателем не гарантирована третьей стороной или гарантирована только лицом, связанным с арендодателем (определение адаптировано для целей ДипИФР-Рус).

Обратите внимание!

Негарантированная ликвидационная стоимость по своей сути очень похожа на обычную ликвидационную стоимость основного средства.

И в том и в другом случае это оценочная величина.

Единственное существенное отличие в том, что ликвидационная стоимость основного средства — это цена продажи (за вычетом затрат на продажу), которая была бы получена, если бы актив прямо сейчас находился в том состоянии, в котором он будет находиться в конце срока его полезного использования. То есть для основного средства ликвидационная стоимость оценивается на текущий момент времени.

Негарантированная ликвидационная стоимость — это ожидаемая цена продажи базового актива в конце срока аренды. То есть стоимость актива в будущем.

Важное условие для негарантированной ликвидационной стоимости — это отсутствие гарантий третьих лиц, что арендодатель сможет продать базовый актив по этой цене (то есть ожидается, что он сможет продать базовый актив по этой цене в будущем, но это никто не гарантировал).

Может возникнуть вопрос: если ставку определяет арендатор, как он может оценить первоначальные прямые затраты арендодателя? В данном случае прямые затраты арендодателя оценивают на основе открытой информации. Например, арендодатель при регистрации договора обязан оплатить определенный сбор или комиссию регистрирующему органу.

Так как сам арендодатель будет иметь полную информацию о своих прямых затратах, связанных с данным договором, то ставки, рассчитанные арендатором и арендодателем, могут отличаться.

Рассмотрим пример расчета ставки, заложенной в договоре аренды. Напомним, что на экзамене ДипИФР-Рус процентная ставка будет дана в задании.

ПРИМЕР 7.1. РАСЧЕТ ПРОЦЕНТНОЙ СТАВКИ, ЗАЛОЖЕННОЙ В ДОГОВОРЕ АРЕНДЫ

1 января 2017 года компания «Дельта» арендовала офисное помещение на 5 лет. Справедливая стоимость помещения равна 800 тыс. долл. Ожидается, что негарантированная ликвидационная стоимость на 31 декабря 2021 года составит 760 тыс. долл. Прямые затраты арендодателя, связанные с юридическим оформлением договора аренды, равны 5 тыс. долл. По условиям договора аренды «Дельта» обязана произвести пять платежей по 50 тыс. долл. в конце каждого года аренды.

Задание:

нужно определить процентную ставку, заложенную в договоре аренды (с точностью до 0,1%), и рассчитать обязательство, которое должен признать арендатор в отчетности на 1 января 2017 года, а также процентные расходы за каждый год аренды.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.1

Справедливая стоимость базового актива (800 тыс. долл.) плюс первоначальные затраты арендодателя (5 тыс. долл.) — 805 тыс. долл.

Процентную ставку можно определить в Excel с помощью функции СТАВКА, так как в настоящем примере мы имеем дело с аннуитетными платежами:

$$\text{СТАВКА}(5; -50; 805; -760) = 5,2\%.$$

Чтобы проверить, та ли получилась ставка, развернем платежи за весь период аренды (табл. 7.1).

Обязательство арендатора по договору аренды на 1 января 2017 года будет равно приведенной сумме будущих платежей по ставке 5,2% годовых — 215,3 тыс. долл. ($50 / 1,052 + 50 / 1,052^2 + 50 / 1,052^3 + 50 / 1,052^4 + 50 / 1,052^5$).

Обязательство в течение срока аренды будет меняться следующим образом — в столбце «Проценты 5,2%» отражены процентные расходы арендодателя (табл. 7.2).

Таблица 7.1. Проверка применимости ставки 5,2%, \$'000

Год	Сумма на начало года	Ставка 5,2%	Платежи	Сумма на конец года
2017	805	42	(50)	797
2018	797	41	(50)	788
2019	788	41	(50)	779

Год	Сумма на начало года	Ставка 5,2%	Платежи	Сумма на конец года
2020	779	41	(50)	770
2021	770	40	(50)	760*

* Негарантированная ликвидационная стоимость в сумме 760 тыс. долл.

Таблица 7.2. Расчет обязательств по аренде, \$'000

Год	Обязательство на начало года	Ставка 5,2%	Платежи	Обязательство на конец года
2017	215,3	11,2	(50)	176,5
2018	176,5	9,2	(50)	135,7
2019	135,7	7,1	(50)	92,8
2020	92,8	4,8	(50)	47,6
2021	47,6	2,4*	(50)	0

* Округлено в меньшую сторону.

После первоначального признания обязательство по аренде амортизируется с применением процентной ставки, заложенной в договоре аренды. При этом арендатор признает в составе прибыли или убытка:

- проценты по обязательству по аренде;
- переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства, в периоде, в котором наступает условие осуществления таких платежей.

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, — оценочная величина и может меняться при:

- изменении оценки срока аренды и
- модификации договора (изменений условий договора).

При этом переоценка обязательства корректирует признанный актив по договору аренды (право аренды).

7.3.3. Первоначальная оценка актива в форме права пользования

На дату начала аренды арендатор должен оценить актив в форме права пользования по первоначальной стоимости, которая включает:

- первоначальную оценку обязательства;
- арендные платежи на дату начала аренды (или до такой даты) за вычетом полученных стимулирующих платежей;
- первоначальные прямые затраты арендатора, связанные с договором аренды;

- оценочные затраты на демонтаж, восстановление или перемещение базового актива по условиям договора аренды. Затраты оценивают по МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Остановимся подробнее на элементах первоначальной стоимости и рассмотрим такие вопросы, как:

- предоплата по договору аренды;
- стимулирующие платежи от арендодателя;
- оценочные затраты на демонтаж, восстановление или перемещение базового актива.

Предоплата по договору аренды. Платежи, произведенные до начала договора аренды (предоплата) или на дату начала аренды, включаются только в первоначальную стоимость актива в форме права пользования и не включают в расчет обязательства по аренде.

Например, 1 января 2017 года компания арендовала оборудование сроком на 2 года. По условиям договора компания должна внести два арендных платежа по 100 тыс. долл. 1 января 2017 года (на дату начала аренды) и 1 января 2018 года. Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, равна 8% годовых.

Рассмотрим, что включается в расчет обязательства по аренде и актива в форме права пользования.

В расчет обязательства по аренде включается только будущий платеж 1 января 2018 года. Иначе говоря, обязательство на дату начала аренды (1 января 2017 года) равно 93 тыс. долл. (100 тыс. долл. / 1,08). Первый платеж, осуществленный на дату начала аренды (1 января 2017 года), включается только в расчет первоначальной стоимости актива в форме права пользования, которая, в свою очередь, составит 193 тыс. долл. (100 тыс. + 93 тыс.).

Таким же образом учитываются и премии (стимулы), которые оплачивает арендатор арендодателю до или в момент заключения договора.

Стимулирующие платежи от арендодателя. Ситуации, когда арендодатель выплачивает арендатору определенную сумму (бонус, стимул) за то, что он заключит с арендодателем договор аренды, нередки. Этим приемом часто пользуются собственники офисных помещений, когда предлагают офисы в аренду в условиях низкого спроса, или производители машин и оборудования, когда предлагают потенциальному клиенту опробовать новое оборудование в течение ограниченного времени (то есть предоставляют оборудование потенциальному покупателю в аренду).

В МСФО (IAS) 17 порядок учета стимулирующих платежей не был четко прописан. Комитету по интерпретациям МСФО пришлось даже выпустить специальный документ ПКР (SIC) 15 «Операционная аренда — стимулы», по которому стимулирующие платежи от арендодателя арендатор учитывал как отложенный доход и переносил равномерно в прибыли и убытки как уменьшение расходов по аренде.

В МСФО (IFRS) 16 Совет по МСФО принял простое и изящное решение — включить стимулирующие платежи от арендодателя в первоначальную стоимость актива (права на аренду). Этот подход избавил от необходимости вести отдельный учет стимулирующих платежей и, соответственно, разделять их в отчете о финансовом положении на долгосрочную и краткосрочную части.

Оценочные затраты на демонтаж, восстановление или перемещение базового актива.

Этот пункт очень похож на один из элементов первоначальных затрат основных средств (оценочные затраты на демонтаж основных средств и восстановление занимаемого ими участка).

Например, компания арендовала оборудование на 5 лет. По договору аренды через 5 лет компания обязана доставить оборудование на территорию арендодателя.

Иными словами, компании нужно будет потратиться на демонтаж и перевозку арендованного оборудования арендодателю. В данном случае оценочные затраты она включит в первоначальную стоимость актива в форме права пользования.

Однако может возникнуть следующий вопрос. Если на базе арендованного актива арендатор создает основное средство, куда влечь оценочные затраты на демонтаж: в первоначальную стоимость основного средства или в первоначальную стоимость актива в форме права пользования?

В данном случае мы должны прибегнуть к профессиональному суждению. К какому активу в большей степени относятся будущие затраты на демонтаж, в тот актив и должны они включаться.

Допустим, компания арендовала участок земли на 50 лет и построила на нем производственный цех, со сроком полезного использования также в 50 лет. По условиям договора аренды земельный участок должен быть возвращен в первоначальное состояние, то есть через 50 лет компания должна демонтировать цех и восстановить участок. В какой актив следует включить затраты на демонтаж и восстановление участка — в основное средство или в актив (право на аренду)?

В данном случае эти затраты относятся к основному средству (цеху), поэтому их надо включить в его первоначальную стоимость.

Похожий пример. Компания также арендовала участок сроком на 50 лет с обязательством в конце срока аренды привести участок в первоначальное состояние. Компания также построила производственный цех на этом участке, но срок полезного использования цеха составляет 30 лет. То есть компания не обязана демонтировать цех по истечении его срока полезного использования.

Таким образом, оценочные затраты на демонтаж будут связаны исключительно с обязательством привести участок в первоначальное состояние в конце срока аренды и должны быть включены в первоначальную стоимость актива в форме права пользования.

7.3.4. Последующая оценка актива в форме права пользования

После первоначального признания арендатор должен оценивать актив в форме права пользования по модели учета по первоначальной стоимости.

Эта модель аналогична модели учета по первоначальной стоимости основных средств в МСФО (IAS) 16, но отличается тем, что переоценка обязательства по аренде включается в балансовую стоимость актива (права на аренду).

Таким образом, **модель учета по первоначальной стоимости** — это учет актива (права пользования) по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения и с корректировкой на переоценку обязательства по аренде.

Отметим, что актив (право пользования) проверяется на наличие обесценения по МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Непосредственно в отчете о финансовом положении МСФО (IFRS) 16 разрешает представлять активы в форме права пользования двумя способами:

- отдельно от других видов активов (за исключением активов в форме права пользования, удовлетворяющих определению инвестиционной недвижимости);
- включить активы в форме права пользования в ту же статью, в которую бы попали базовые активы, если бы находились в собственности организации. При этом в примечаниях к финансовой отчетности организация обязана раскрыть, какие статьи отчета о финансовом положении включают в себя активы в форме права пользования.

Как действовать на экзамене?

Я рекомендую представлять активы в форме права пользования отдельно от других активов.

Дело в том, что в одном экзаменационном задании может тестироваться представление различных типов активов (основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости и т. д.).

Таким образом, из вашего ответа маркеру должно быть понятно, о каких активах идет речь. Поэтому будет лучше, если активы в форме права пользования будут представлены отдельно.

Если же вы все-таки решите включать активы в форме права пользования в состав основных средств (или нематериальных активов), обязательно делайте упоминание о соответствующем разрешении в МСФО (IFRS) 16. Ниже в примерах 7.2 и 7.3 мы продемонстрируем оба подхода.

В этих же примерах мы рассмотрим ситуации, когда арендные платежи осуществляются как в начале, так и в конце периода, рассмотрим порядок учета премий, стимулов и отсрочек платежа, а также первоначальных затрат и оценочных затрат на приведение базового актива в первоначальное состояние.

Обратите внимание!

Обязательство по аренде на дату начала аренды рассчитывается исходя из будущих платежей и не включает платежи, осуществленные на начало аренды. Платежи, осуществленные на начало аренды, включаются в первоначальную стоимость актива в форме права пользования.

ПРИМЕР 7.2. АРЕНДАТОР ПЛАТИТ ПРЕМИЮ АРЕНДОДАТЕЛЮ. АРЕНДНЫЕ ПЛАТЕЖИ — В НАЧАЛЕ ГОДА

1 октября 2016 года «Омега» арендовала офисное помещение для административных нужд на 5 лет. В этот же день «Омега» заплатила премию за аренду в размере 2 млн долл. Помимо этого, по условиям договора аренды «Омега» обязана вносить ежегодные платежи в сумме 500 тыс. долл. в начале каждого года аренды. Первую сумму компания уплатила 1 октября 2016 года.

Первоначальные затраты, связанные с договором аренды, составили 100 тыс. долл. Кроме того, договор аренды предусматривает обязанность арендатора привести офисное помещение в первоначальное состояние.

Финансовый контролер оценил затраты на приведение офисного помещения в первоначальное состояние на 30 сентября 2021 года в 300 тыс. долл.

В качестве ставки дисконтирования «Омега» использует рыночную ставку 8%, по которой можно привлечь дополнительное финансирование.

Приведенная стоимость по ставке 8% годовых 1 доллара к уплате составляет в конце:

- 4-го года — 73,5 цента;
- 5-го года — 68,1 цента.

Приведенная стоимость по ставке 8% годовых 1 доллара к уплате в конце каждого года на протяжении:

- 4 лет составит 3,31 долл.;
- 5 лет составит 3,99 долл.

Задание:

объясните, как следует учитывать данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.2

На дату начала аренды (1 октября 2016 года) «Омега» должна одновременно признать:

- Дт: актив в форме права пользования и
- Кт: обязательство по аренде.

Обязательство по аренде на 1 октября 2016 года — это приведенная сумма будущих арендных платежей по ставке 8% (четыре платежа начиная с 1 октября 2017 года).

Обязательство по аренде — 1655 тыс. долл. ($500 \text{ тыс.} \times 3,31$).

Обязательство амортизируется по ставке 8%. Расходы на финансирование признаются в прибылях и убытках отчетного периода.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 132 тыс. долл. ($1655 \text{ тыс. долл.} \times 8\%$).

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 30 сентября 2017 года — 1787 тыс. долл. ($1655 \text{ тыс.} + 132 \text{ тыс.}$), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 500 тыс. долл. (так как ближайшая выплата состоится в первый день периода, следующего за отчетным, то есть 1 октября 2017 года);
- долгосрочное обязательство — 1287 тыс. долл. ($1787 \text{ тыс.} - 500 \text{ тыс.}$).

Оценочное обязательство на приведение офисного помещения в первоначальное состояние нужно признать в отчете о финансовом положении на 1 октября 2016 года, так как выполняются критерии признания (МСФО (IAS) 37):

- компания имеет юридическую обязанность в результате прошлого обязывающего события;
- вероятен отток экономических выгод;
- величину обязательства можно достоверно оценить.

Первоначальная оценка — это наилучшая расчетная оценка для урегулирования обязательства. Так как фактор времени существен, будущие ожидаемые платежи необходимо дисконтировать по ставке 8%.

Оценочное обязательство на 1 октября 2016 года — 204 тыс. долл. ($300 \text{ тыс. долл.} \times 0,681$).

Оценочное обязательство создается за счет включения его в балансовую стоимость актива в форме права пользования. Дебет актив (право пользования) — 204 тыс. долл.

Оценочное обязательство амортизируется по ставке 8% годовых.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 16 тыс. долл. (204 тыс. долл. × 8%).

Балансовая стоимость оценочного обязательства на приведение офиса в первоначальное состояние на 30 сентября 2017 года — 220 тыс. долл. (204 тыс. + 16 тыс.).

Данное оценочное обязательство полностью долгосрочное.

На 1 октября 2016 года «Омега» обязана признать актив в форме права пользования.

В первоначальную стоимость актива включается:

- первоначальная оценка обязательства по аренде — 1655 тыс. долл.;
- арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды:
- премия за аренду — 2000 тыс. долл.;
- первый арендный платеж 1 октября 2016 года — 500 тыс. долл.;
- первоначальные затраты на договор аренды — 100 тыс. долл.;
- оценочные затраты на приведение помещения в первоначальное состояние — 204 тыс. долл.

Итого первоначальная оценка актива — 4459 тыс. долл.

Актив в форме права пользования амортизируется в течение 5 лет методом первоначальной стоимости. Амортизация признается в расходах периода.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») 892 тыс. долл. (4459 тыс. долл. / 5 лет).

Балансовая стоимость актива в форме права пользования на 30 сентября 2017 года 3567 тыс. долл. (4459 тыс. – 892 тыс.).

Актив отражается в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Амортизация актива (права пользования)	(892)
Финансовые расходы, связанные с:	
обязательством по аренде	(132)
оценочным обязательством	(16)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Актив (право пользования)	3567
Долгосрочные обязательства	
Обязательство по аренде	1287
Оценочное обязательство	220
Краткосрочные обязательства	
Обязательство по аренде	500

ПРИМЕР 7.3. АРЕНДАТОР ПЛАТИТ ПРЕМИУ АРЕНДОДАТЕЛЮ. АРЕНДНЫЕ ПЛАТЕЖИ — В КОНЦЕ ГОДА

1 октября 2016 года «Каппа» арендовала офисные помещения для административных нужд. Срок аренды — 5 лет. В этот же день в качестве стимула к заключению договора аренды арендодатель заплатил компании «Каппа» 900 тыс. долл. Помимо этого, по условиям договора аренды «Каппа» обязана вносить ежегодные платежи в конце каждого года аренды в сумме 500 тыс. долл. Первый арендный платеж «Каппа» внесла 30 сентября 2017 года.

Первоначальные затраты, связанные с договором аренды, составили 100 тыс. долл. Кроме того, договор аренды предусматривает обязанность арендатора привести офисное помещение в первоначальное состояние. Финансовый контролер оценивает затраты на приведение офисного помещения в первоначальное состояние на 30 сентября 2021 года в 300 тыс. долл.

В качестве ставки, заложенной в договоре аренды, «Каппа» планирует использовать рыночную ставку 8%, по которой можно привлечь дополнительные финансовые ресурсы.

Приведенная стоимость по ставке 8% годовых 1 доллара к уплате составляет в конце:

- 4-го года — 73,5 цента;
- 5-го года — 68,1 цента.

Приведенная стоимость по ставке 8% годовых 1 доллара к уплате в конце каждого года на протяжении:

- 4 лет — 3,31 долл.;
- 5 лет — 3,99 долл.

Задание:

объясните, как следует учитывать данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.3

На дату начала аренды (1 октября 2016 года) «Каппа» должна одновременно признать:

- Дт: актив в форме права пользования;
- Кт: обязательство по аренде.

Обязательство по аренде на 1 октября 2016 года — это приведенная сумма будущих арендных платежей по ставке 8% (пять платежей начиная с 30 сентября 2017 года).

Обязательство по аренде — 1995 тыс. долл. ($500 \text{ тыс.} \times 3,99$).

Обязательство амортизируется по ставке 8%. Расходы на финансирование признаются в прибылях и убытках отчетного периода.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 160 тыс. долл. ($1995 \text{ тыс. долл.} \times 8\%$).

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 30 сентября 2017 года — 1655 тыс. долл. ($1995 \text{ тыс.} + 160 \text{ тыс.} - 500 \text{ тыс.}$), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 368 тыс. долл. ($500 \text{ тыс. долл.} - 1655 \text{ тыс. долл.} \times 8\%$);
- долгосрочное обязательство — 1287 тыс. долл. ($1655 \text{ тыс.} - 368 \text{ тыс.}$).

Таблица 7.3. Расчет обязательства по аренде для разделения на долгосрочную и краткосрочную части, \$'000

Год	Обязательство на начало года	Ставка 8%	Платеж	Обязательство на конец года
Отчетный	1995	160	(500)	1655
Следующий	1655	132	(500)	1287

Оценочное обязательство на приведение офисного помещения в первоначальное состояние должно признаваться в отчете о финансовом положении на 1 октября 2016 года, так как выполняются все критерии признания (МСФО (IAS) 37):

- компания имеет юридическую обязанность в результате прошлого обязывающего события;
- вероятен отток экономических выгод;
- величину обязательства можно достоверно оценить.

Первоначальная оценка — это наилучшая расчетная оценка для урегулирования обязательства. Так как фактор времени существен, будущие ожидаемые платежи необходимо дисконтировать по ставке 8%.

Оценочное обязательство на 1 октября 2016 года — 204 тыс. долл. (300 тыс. долл. × 0,681).

Оценочное обязательство создается за счет включения его в балансовую стоимость актива в форме права пользования.

Дебет: актив в форме права пользования — 204 тыс. долл.

Оценочное обязательство амортизируется по ставке 8% годовых.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 16 тыс. долл. (204 тыс. долл. × 8%).

Балансовая стоимость оценочного обязательства на приведение офиса в первоначальное состояние на 30 сентября 2017 года — 220 тыс. долл. (204 тыс. + 16 тыс.). Данное оценочное обязательство полностью долгосрочное.

На 1 октября 2016 года «Каппа» обязана признать актив в форме права пользования.

В первоначальную стоимость актива включается:

- первоначальная оценка обязательства по аренде — 1995 тыс. долл.;
- арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды, за вычетом стимулирующих платежей;
- стимул — (900 долл.);
- первоначальные затраты на договор аренды — 100 тыс. долл.;
- оценочные затраты на приведение помещения в первоначальное состояние — 204 тыс. долл.

Итого первоначальная оценка актива — 1399 тыс. долл.

Актив в форме права пользования амортизируется в течение 5 лет методом первоначальной стоимости. Амортизация признается в расходах периода.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 280 тыс. долл. (1399 тыс. долл. / 5 лет).

Стандарт разрешает представление актива в форме права пользования в составе основных средств, то есть в той статье, к которой относился бы базовый актив.

Балансовая стоимость основного средства на 30 сентября 2017 года — 1119 тыс. долл. (1399 тыс. – 280 тыс.). Основные средства отражаются в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Амортизация актива (права пользования)	(280)
Финансовые расходы, связанные с:	
обязательством по аренде	(160)
оценочным обязательством	(16)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Основные средства	1119
Долгосрочные обязательства	
Обязательство по аренде	1287
Оценочное обязательство	220
Краткосрочные обязательства	
Обязательство по аренде	368

7.3.5. Другие модели последующей оценки активов в форме права пользования

МСФО (IFRS) 16 упоминает еще о двух моделях учета, возможных для активов в форме права пользования:

- модель учета по справедливой стоимости, закрепленная в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»;
- модель учета по переоцененной стоимости, закрепленная в МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Если компания применяет модель учета по справедливой стоимости к инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, она обязана применить эту модель в отношении активов в форме права пользования, которые удовлетворяют определению инвестиционной недвижимости.

Если компания применяет модель учета по переоцененной стоимости к определенному классу основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16, то она вправе решить применять эту модель к активам в форме права пользования, которые также относятся к данному классу основных средств.

При применении этих моделей учета необходимо обратить внимание на следующее.

Во-первых, применение модели учета по справедливой стоимости (для прав пользования, относящихся к инвестиционной недвижимости) — это обязанность, в то время как применение модели учета по переоцененной стоимости (для прав пользования, относящихся к основным средствам) — право компании-арендатора.

Во-вторых, сам факт аренды базового актива в виде инвестиционной недвижимости или основных средств, которые учитываются в компании по модели переоцененной стоимости, не дает права использовать вышеприведенные модели. Необходимо, чтобы само право пользования удовлетворяло определению инвестиционной недвижимости или

основных средств. То есть срок аренды должен быть значительным, чтобы право пользования недвижимостью давало возможность сдавать ее в субаренду и (или) получать доход от прироста стоимости капитала (арендовать недвижимость с целью дальнейшей продажи этого права пользования третьей стороне, когда справедливая стоимость прав на аренду вырастет). Аналогично для основных средств, аренда которых должна быть достаточно долгосрочной. Либо это вариант, когда договор аренды предусматривает возможность перехода права собственности на базовый актив к арендатору.

7.3.6. Приобретение базового актива в конце срока аренды

Договор аренды может предусматривать передачу арендатору права собственности на базовый актив в конце срока аренды либо опцион на право приобретения базового актива.

Фактически такой договор включает в себя две операции:

- право пользования активом в течение определенного срока;
- приобретение базового актива (если арендатор намерен воспользоваться опционом на приобретение).

Совет по МСФО предлагает не разделять эти операции, а учитывать их как одну. В этом случае актив в форме права пользования амортизируется не по сроку аренды, а в течение срока полезного использования актива.

Такой подход существенно упрощает учет: не нужно выяснять, какая часть арендных платежей (включая опцион на приобретение) относится непосредственно к праву пользования активом, а какая — к предоплате по приобретению актива. Ведь зачастую опцион на приобретение актива значительно ниже рыночной цены, так как выкупная стоимость актива уже учтена в арендных платежах.

Обратите внимание!

В российской практике де-факто сложился определенный стандарт оформления договоров аренды с правом выкупа (договоров лизинга), когда выкупной платеж значительно меньше справедливой стоимости актива. Это связано с тем, что в российском налоговом законодательстве выкупные платежи не признаются расходом, принимаемым для целей налогообложения, поэтому стороны арендного договора стараются их максимально уменьшить, корректируя в сторону увеличения размер арендных платежей.

Бухгалтерский учет лизинговых операций в РСБУ (если балансодержателем является лизингодатель) будет значительно отличаться от учета по международным стандартам. В учете лизингополучателя лизинговые платежи в полном объеме будут приниматься в качестве расходов периода. И только в конце срока лизинга актив будет принят на баланс лизингополучателя исходя из установленной в договоре выкупной стоимости.

ПРИМЕР 7.4. ПРИОБРЕТЕНИЕ БАЗОВОГО АКТИВА В КОНЦЕ СРОКА АРЕНДЫ

1 октября 2016 года «Сигма» арендовала производственную линию на 4 года. Ежегодный арендный платеж — 2 млн долл. — вносится в конце каждого года аренды. Договор также предусматривает опцион на приобретение производственной линии в конце срока аренды. Цена исполнения опциона — 500 тыс. долл., что значительно меньше справедливой стоимости актива.

Директора «Сигмы» планируют воспользоваться опционом. Они также оценивают, что производственная линия проработает еще 6 лет после окончания срока действия договора аренды.

Первоначальные затраты, связанные с договором аренды, — 100 тыс. долл. В качестве ставки, заложенной в договоре аренды, «Сигма» планирует использовать рыночную ставку 9%, по которой возможно привлечение дополнительных финансовых ресурсов.

Приведенная стоимость по ставке 9% годовых 1 доллара к уплате в конце четвертого года составляет 70,8 цента. Приведенная стоимость по ставке 9% процентов годовых 1 доллара к уплате в конце каждого года на протяжении 4 лет составляет 3,24 долл.

Задание:

объясните, как следует учитывать данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.4

На дату начала аренды (1 октября 2016 года) «Сигма» должна одновременно признать:

- Дт: актив в форме права пользования и
- Кт: обязательство по аренде.

Обязательство по аренде на 1 октября 2016 года — это приведенная по ставке 9% годовых сумма будущих арендных платежей, включая цену исполнения опциона, так как ожидается, что арендатор воспользуется этим правом (четыре платежа начиная с 30 сентября 2017 года и стоимость опциона 30 сентября 2020 года).

Обязательство по аренде — 6834 тыс. долл. ($2000 \text{ тыс.} \times 3,24 + 500 \text{ тыс.} \times 0,708$).

Обязательство амортизируется по ставке 9%. Расходы на финансирование признаются в прибылях и убытках отчетного периода.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 615 тыс. долл. ($6834 \text{ тыс. долл.} \times 9\%$).

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 30 сентября 2017 года — 5449 тыс. долл. ($6834 \text{ тыс.} + 615 \text{ тыс.} - 2000 \text{ тыс.}$), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 1510 тыс. долл. ($2000 \text{ тыс. долл.} - 5449 \text{ тыс. долл.} \times 9\%$);
- долгосрочное обязательство — 3939 тыс. долл. ($5449 \text{ тыс.} - 1510 \text{ тыс.}$).

Таблица 7.4. Расчет обязательства по аренде для разделения на долгосрочную и краткосрочную части, \$'000

Год	Обязательство на начало года	Ставка 9%	Платеж	Обязательство на конец года
Отчетный	6834	615	(2000)	5449
Следующий	5449	490	(2000)	3939

На 1 октября 2016 года «Сигма» обязана признать актив в форме права пользования.

В первоначальную стоимость актива включается:

- первоначальная оценка обязательства по аренде — 6834 тыс. долл.;
- первоначальные затраты на договор аренды — 100 тыс. долл.

Итого первоначальная оценка актива — 6934 тыс. долл.

Так как ожидается, что арендатор воспользуется опционом на приобретение базового актива, актив в форме права пользования амортизируется в течение 10 лет срока полезного использования актива (4 года аренды плюс 6 лет после окончания аренды) методом первоначальной стоимости. Амортизация признается в расходах периода.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 693 тыс. долл. (6934 тыс. долл. / 10 лет).

Балансовая стоимость актива в форме права пользования на 30 сентября 2017 года — 6241 тыс. долл. (6934 тыс. – 693 тыс.). Актив отражается в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Амортизация актива (права пользования)	(693)
Финансовые расходы	(615)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Актив (право пользования)	6241
Долгосрочные обязательства	
Обязательство по аренде	3939
Краткосрочные обязательства	
Обязательство по аренде	1510

7.3.7. Договор аренды, состоящий из нескольких компонентов

Если в рамках одного договора арендуется несколько базовых активов, то аренда каждого из них рассматривается как отдельный компонент договора при выполнении условий:

- арендатор может получить выгоду от отдельного использования базового актива;
- базовый актив не находится в сильной зависимости от других базовых активов в договоре.

Допустим, компания арендует здание для своего офиса и участок земли, находящийся непосредственно под зданием, на 20 лет. Должна ли компания рассматривать договор аренды как состоящий из двух компонентов (аренда земли и аренда здания)? Ответ — нет. Компания не может использовать участок земли отдельно от здания, поэтому договор аренды будет рассматриваться как состоящий из одного компонента и не требует разделения.

Другой пример. Компания арендовала участок земли площадью 100 тыс. м² на 20 лет. На участке расположено здание площадью 2 тыс. м², которое также передается компании в рамках единого договора аренды. Компания планирует размещать в здании административный персонал, а остальную территорию участка использовать как производственную площадку.

Так как базовые активы этого договора компания может использовать независимо друг от друга, договор аренды она должна рассматривать как состоящий из двух компонентов: аренда здания (и участка земли, находящегося непосредственно под ним) и аренда участка, используемого под промышленную площадку.

Арендатор должен разделить предусмотренные договором арендные платежи на компоненты пропорционально обособленным ценам аренды каждого компонента.

Возмещение, предусмотренное договором, аналогичным образом разделяется между компонентами, которые признаются и не признаются компонентами аренды. Возмещение распределяется между компонентами договора на основе обособленной цены сделки по каждому компоненту.

Рассмотрим договор, состоящий из компонентов:

- приобретение основного средства;
- обычная аренда актива;
- краткосрочная аренда актива сроком не более 12 месяцев.

ПРИМЕР 7.5. КОМПОНЕНТЫ АРЕНДЫ КАК ЧАСТЬ ОБЩЕГО ДОГОВОРА

Компания «Ипсилон» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

1 июля 2017 года «Ипсилон» заключила договор на приобретение части здания, которое «Ипсилон» планирует использовать в качестве офисного помещения.

Срок полезного использования здания оценивается в 40 лет начиная с 1 июля 2017 года.

Договором предусмотрены три платежа по 1 млн долл. каждый — 1 июля 2017 года, 30 июня 2018 года и 30 июня 2019 года.

В рамках договора купли-продажи части здания продавец разрешил бесплатно использовать:

- в течение 2 лет — установленное в этой части здания оборудование по приему спутниковой связи;
- в течение 5 месяцев — машины для уборки помещений.

По истечении этого времени новый собственник обязан вернуть продавцу оборудование связи, а также машины для уборки помещений.

На 1 июля 2017 года (при условии немедленной оплаты в этот день) справедливая стоимость:

- соответствующей части здания (без оборудования и машин) — 2700 тыс. долл.;
- права использования оборудования связи в течение одного года — 133 тыс. долл.;
- права использования машин для уборки помещений в течение года — 108 тыс. долл.

В качестве ставки, заложенной в договоре аренды, «Ипсилон» планирует использовать рыночную ставку 9%, по которой возможно привлечь дополнительные финансовые ресурсы.

Приведенная стоимость 1 доллара по ставке 9% годовых к уплате в конце каждого года на протяжении 2 лет составляет 1,76 долл.

Задание:

объясните, как следует учитывать данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.5

Ситуацию регулируют МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Договор приобретения части здания имеет три идентифицируемых компонента:

- приобретение основного средства (части здания);
- двухлетняя аренда оборудования связи;
- краткосрочная аренда (5 месяцев) машин для уборки помещений.

Возмещение, предусмотренное договором, распределяется между компонентами пропорционально обособленным ценам сделки по каждому компоненту.

Обособленная цена приобретения части здания — 2700 тыс. долл.

Обособленная цена аренды оборудования в течение 2 лет — это справедливая стоимость права пользования оборудованием в течение одного года плюс приведенная стоимость права пользования на следующий год по ставке 9% годовых.

Обособленная цена аренды оборудования в течение года — 255 тыс. долл. (133 тыс. долл. + 133 тыс. долл. / 1,09).

Обособленная цена аренды машин в течение 5 месяцев — 45 тыс. долл. (108 тыс. долл. / 12 мес. × 5 мес.).

Распределим ежегодный платеж в сумме 1 млн долл. на компоненты договора пропорционально обособленным ценам сделки:

Компонент	Обособленные цены, \$'000	Расчет	Распределение платежа, \$'000
Приобретение основного средства	2700	$1000 \times 2700 / 3000$	900
Аренда оборудования	255	$1000 \times 255 / 3000$	85
Краткосрочная аренда	45	$1000 \times 45 / 3000$	15
Итого	3000		1000

Приобретение части здания

Приобретенная часть здания будет учитываться с 1 июля 2017 года в качестве основного средства.

Так как основное средство приобретено на условиях отсрочки платежа, его первоначальная стоимость равна приведенной сумме платежей по рыночной ставке 9%.

Первоначальная стоимость на 1 июля 2017 года — 2484 тыс. долл. (900 тыс. долл. + 900 тыс. долл. × 1,76).

Амортизация основного средства начинается с момента готовности к эксплуатации (с 1 июля 2017 года) и длится 3 месяца отчетного года.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 16 тыс. долл. (2484 тыс. долл. / 40 лет × 3 мес. / 12).

Балансовая стоимость основного средства на 30 сентября 2017 года — 2468 тыс. долл. (2484 тыс. – 16 тыс.).

Основное средство учитывается как внеоборотный актив.

Обязательство по оплате амортизируется по модели эффективной ставки процента.

Обязательство на конец дня 1 июля 2017 года — 1584 тыс. долл. (2484 тыс. – 900 тыс.).

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 36 тыс. долл. (1584 тыс. долл. × 9% × 3 мес. / 12).

Балансовая стоимость обязательства по оплате на 30 сентября 2017 года – 1620 тыс. долл. (1584 тыс. + 36 тыс.), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 793 тыс. долл. (900 тыс. долл. – (1584 тыс. долл. × 9% – 36 тыс. долл.);
- долгосрочное обязательство — 827 тыс. долл. (1620 тыс. – 793 тыс.).

Для разделения обязательства на долгосрочную и краткосрочную части необходимо сделать расчет до момента следующего платежа (через 9 месяцев после отчетной даты). Расчет приведен в табл. 7.5.

Обратите внимание!

Проценты за 12 месяцев с 1 июля 2017 года по 30 июня 2018 года (3 месяца отчетного периода и 9 месяцев следующего периода) начисляются с базы 1584 тыс. долл., то есть проценты за 12 месяцев — 143 тыс. долл. (1584 тыс. долл. × 9%).

Таблица 7.5. Расчет обязательства до следующего платежа, \$'000

Год	Обязательство на начало года	Проценты 9%	Платеж	Обязательство на конец года
Отчетный (3 мес.)	1584	36	–	1620
Следующий (9 мес.)	1620	107	(900)	827

Аренда оборудования связи (2 года)

Право пользования оборудованием связи рассматривается как компонент аренды. На дату начала аренды (1 июля 2017 года) необходимо одновременно признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде.

Обязательство по аренде на 1 июля 2017 года — это приведенная по ставке 9% годовых сумма будущих арендных платежей.

Обязательство по аренде — 150 тыс. долл. (85 тыс. долл. × 1,76).

Обязательство амортизируется по ставке 9%. Расходы на финансирование признаются в прибылях и убытках отчетного периода.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 3 тыс. долл. (150 тыс. долл. × 9% × 3 мес. / 12).

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 30 сентября 2017 года — 153 тыс. долл. (150 тыс. + 3 тыс.), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 74 тыс. долл. (85 тыс. долл. – (150 тыс. долл. × 9% – 3));
- долгосрочное обязательство — 79 тыс. долл. (153 тыс. – 74 тыс.).

Актив в форме права пользования (право на аренду)

На 1 июля 2017 года компания «Ипсилон» обязана признать актив в форме права пользования.

В первоначальную стоимость актива включается:

- первоначальная оценка обязательства по аренде — 150 тыс. долл.;
- арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды, — 85 тыс. долл.

Итого первоначальная оценка актива — 235 тыс. долл.

Актив амортизируется по сроку аренды (в течение 3 месяцев из двух лет). Амортизация признается в расходах периода.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 29 тыс. долл. (235 тыс. долл. / 2 × 3 мес. / 12).

Балансовая стоимость актива в форме права пользования на 30 сентября 2017 года — 206 тыс. долл. (235 тыс. – 29 тыс.).

Актив отражается в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

Краткосрочная аренда машин для уборки (5 месяцев)

Компонент аренды машин для уборки — это краткосрочная аренда (сроком менее 12 месяцев).

Расход по краткосрочной аренде признается равномерно по сроку аренды.

Расход по краткосрочной аренде (Дт «Прибыли и убытки») — 27 тыс. долл. ((15 тыс. долл. × 3) × 3 мес. / 5 мес.).

Балансовая стоимость обязательства по краткосрочной аренде на 30 сентября 2017 года — 12 тыс. долл. (27 тыс. – 15 тыс.).

Обязательство полностью краткосрочное, так как будет погашено 30 июня 2018 года платежом в сумме 15 тыс. долл.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Амортизация основного средства	(16)
Амортизация актива (права пользования)	(29)
Расход по краткосрочной аренде	(27)
Финансовые расходы	
по обязательству оплаты основного средства	(36)
по арендному обязательству	(3)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Основное средство	2468
Актив (право пользования)	206
Долгосрочные обязательства	
Обязательство по оплате основного средства	827
Обязательство по аренде	79
Краткосрочные обязательства	
Обязательство по оплате основного средства	793
Обязательство по аренде	74
Обязательство по краткосрочной аренде	12

Обратите внимание!

Платежи по краткосрочной аренде (аренда машин для уборки сроком на 5 месяцев) не дисконтируются с течением времени, а признаются в расходах равномерно по сроку аренды.

Таблица 7.6. Расчет обязательства по аренде для разделения на долгосрочную и краткосрочную части, \$'000

Год	Обязательство на начало года	Проценты 9%	Платеж	Обязательство на конец года
Отчетный (3 мес.)	150	3	–	153
Следующий (9 мес.)	153	11	85	79

7.3.8. Модификация договора аренды

Модификация договора аренды — это изменение сферы применения договора аренды или возмещения за аренду, которое не предусматривало первоначальные условия (например, добавление или прекращение права пользования одним или несколькими базовыми активами либо увеличение или сокращение предусмотренного договором срока аренды).

Если модификация договора аренды связана с добавлением базовых активов и соответствующим увеличением возмещения, то такая модификация рассматривается как отдельный договор аренды.

Если модификация договора аренды связана с пересмотром срока аренды или с изменением величины возмещения, то:

- арендатор повторно оценивает обязательство путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей по пересмотренной на дату модификации ставке;
- сумма переоценки обязательства корректирует балансовую стоимость актива в форме права пользования. Если величины актива недостаточно для корректировки (корректировка уменьшает актив), недостающая сумма относится на прибыли и убытки.

Аналогично учитывается изменение первоначальных оценок срока аренды, когда арендатор принимает решение воспользоваться опционом на продление договора аренды (или опционом на расторжение договора аренды), если опцион не учитывался при первоначальной оценке срока аренды.

ПРИМЕР 7.6. МОДИФИКАЦИЯ ДОГОВОРА АРЕНДЫ

Компания «Эпсилон» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

1 октября 2016 года «Эпсилон» арендовала станок. Срок аренды — 2 года, ежегодный арендный платеж — 1 млн долл. и должен производиться 30 сентября каждого года аренды.

Первоначальные затраты по договору аренды составили 100 тыс. долл. В качестве ставки, заложенной в договоре аренды, «Эпсилон» планирует использовать рыночную ставку 8%, по которой возможно привлечь дополнительные финансовые ресурсы.

Фактическая производительность станка оказалась выше, чем ожидало руководство «Эпсилона», поэтому 1 апреля 2017 года срок аренды продлили еще на 1 год (до 30 сентября 2019 года). Арендный платеж за этот дополнительный год составит 1,2 млн долл. и должен быть произведен 30 сентября 2019 года.

На 1 апреля 2017 года ставка привлечения дополнительных финансовых ресурсов составила 6% годовых. Приведенная стоимость по ставке 8% годовых 1 долл. к уплате через 6 месяцев составляет 96 центов.

Приведенная стоимость по ставке 6% годовых 1 долл. к уплате через 6 месяцев составляет 97 центов.

Задание:

объясните, как следует учитывать данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.6

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

На дату начала аренды (1 октября 2016 года) «Эпсилон» должна одновременно признать:

- Дт: актив в форме права пользования;
- Кт: обязательство по аренде.

Обязательство по аренде

Обязательство по аренде на 1 октября 2016 года — это приведенная по ставке 8% годовых сумма будущих арендных платежей (два платежа по 1 млн долл.).

Обязательство по аренде — 1783 тыс. долл. ($1000 \text{ тыс.} / 1.08 + 1000 \text{ тыс.} / 1.08^2$).

Обязательство амортизируется по ставке 8%. Расходы на финансирование признаются в прибылях и убытках отчетного периода.

Расходы на финансирование за первые 6 месяцев (Дт «Прибыли и убытки») — 71 тыс. долл. ($1783 \text{ тыс.} \times 8\% \times 6 \text{ мес.} / 12$).

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 31 марта 2017 года — 1854 тыс. долл. ($1783 \text{ тыс.} + 71 \text{ тыс.}$).

В результате модификации договора на 1 апреля 2017 года необходимо пересчитать обязательство по аренде по новой ставке дисконтирования 6%.

Приведенная сумма арендных платежей на 30 сентября 2017 года (три платежа 30 сентября 2017, 2018 и 2019 годов) — 3011 тыс. долл. ($1000 \text{ тыс.} + 1000 \text{ тыс.} / 1.06 + 1200 \text{ тыс.} / 1.06^2$).

Приведенная сумма арендных платежей на 1 апреля 2017 года — 2921 тыс. долл. ($3011 \text{ тыс.} \times 0,97$).

Балансовая стоимость пересмотренного обязательства по аренде на 1 апреля 2017 года — 2921 тыс. долл. Изменение балансовой стоимости обязательства в сторону увеличения составило 1067 тыс. долл. ($2921 \text{ тыс.} - 1854 \text{ тыс.}$).

Расходы на финансирование за второе полугодие отчетного периода (Дт «Прибыли и убытки») — 88 тыс. долл. ($2921 \text{ тыс.} \times 6\% \times 6 \text{ мес.} / 12$).

Итого расходы на финансирование за отчетный период — 159 тыс. долл. ($71 \text{ тыс.} + 88 \text{ тыс.}$).

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 30 сентября 2017 года — 2009 тыс. долл. ($2921 \text{ тыс.} + 88 \text{ тыс.} - 1000 \text{ тыс.}$), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 879 тыс. долл. ($1000 \text{ тыс.} - 2009 \text{ тыс.} \times 6\%$);
- долгосрочное обязательство — 1130 тыс. долл. ($2009 \text{ тыс.} - 879 \text{ тыс.}$).

Актив в форме права пользования (право на аренду)

На 1 октября 2016 года компания «Эпсилон» обязана признать актив в форме права пользования.

В первоначальную стоимость актива включается:

- первоначальная оценка обязательства по аренде — 1783 тыс. долл.;
- первоначальные прямые затраты на договор — 100 тыс. долл.

Итого первоначальная оценка актива — 1883 тыс. долл.

В течение первых 6 месяцев отчетного периода амортизация рассчитывается исходя из двухлетнего срока аренды. Амортизация признается в расходах периода.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 471 тыс. долл. (1883 тыс. / 2 × 6 мес. / 12).

Корректировка обязательства по аренде, связанная с модификацией договора, учитывается в балансовой стоимости актива в форме права пользования.

Балансовая стоимость актива в форме права пользования после корректировки на 1 апреля 2017 года — 2479 тыс. долл. (1883 тыс. – 471 тыс. + 1067 тыс.).

Начиная с 1 апреля 2017 года актив амортизируется в течение 2,5 года.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») за второе полугодие отчетного периода — 496 тыс. долл. (2479 тыс. / 2,5 года × 6 мес. / 12).

Итого амортизация в течение отчетного периода — 967 тыс. долл. (471 тыс. + 496 тыс.).

Балансовая стоимость актива в форме права пользования на 30 сентября 2017 года — 1983 тыс. долл. (2479 тыс. – 496 тыс.).

Актив отражается в разделе «Внеоборотные активы» отчета о финансовом положении.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Амортизация актива (права пользования)	(967)
Финансовые расходы	(159)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Актив (право пользования)	1983
Долгосрочные обязательства	
Обязательство по аренде	1130
Краткосрочные обязательства	
Обязательство по аренде	879

7.4. Учет аренды у арендодателя

7.4.1. Общие подходы к учету аренды у арендодателя

Требования к учету договоров аренды с точки зрения арендодателя, которые были реализованы в МСФО (IAS) 17, Совет по МСФО перенес в МСФО (IFRS) 16 практически без изменений.

Договор аренды для арендодателя делится на два типа:

- **финансовую аренду** — аренду, подразумевающую передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом;

- **операционную аренду** — аренду, не подразумевающую передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.

Что означает в определении финансовой аренды «передача практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом»? Фактически это означает передачу контроля над базовым активом в том смысле, в каком это подразумевает МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (мы рассмотрим его в следующей главе). Фактически договор финансовой аренды — это один из способов приобретения актива арендатором (при этом юридически право собственности ему может и не передаваться).

Таким образом, договор аренды делится на:

- фактически связанный с приобретением арендатором базового актива и получением над ним контроля (финансовая аренда), при этом юридически право собственности ему может и не передаваться;
- не подразумевающий приобретения арендатором базового актива, а предусматривающий право на использование этого актива в течение некоторого непродолжительного периода времени (операционная аренда).

Договор аренды классифицируется как финансовая аренда, если в договоре присутствует хотя бы один из пяти признаков:

- договор предусматривает передачу права собственности на базовый актив арендатору в конце срока аренды;
- арендатор имеет право (опцион) на покупку базового актива по цене, настолько значительно ниже справедливой стоимости этого актива, что на дату начала аренды можно с достаточной уверенностью ожидать исполнения этого опциона;
- срок аренды распространяется на значительную часть срока экономической службы базового актива даже при отсутствии передачи права собственности;
- на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости базового актива;
- сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации.

Первый из вышеприведенных признаков явно указывает на договор финансовой аренды, так как договор предусматривает переход права собственности.

Второй признак (опцион на покупку актива по цене значительно ниже справедливой стоимости) часто встречается именно в российской практике оформления лизинговых договоров. В связи с тем, что в российском налоговом законодательстве выкупные платежи не признаются расходом, принимаемым для целей налогообложения, стороны арендного договора стараются их максимально уменьшить, корректируя размер арендного платежа. В таких условиях совершенно естественно намерение арендатора выкупить арендуемый актив по стоимости значительно ниже справедливой. Обратите внимание, что цена покупки актива и справедливая стоимость сравниваются на дату исполнения опциона.

Третий и четвертый признаки — самые тестируемые на экзамене ДипИФР-Рус.

Срок аренды. Если срок аренды распространяется на значительную часть срока экономической службы актива (допустим, 49 лет из 50 лет и арендатор практически использовал

актив полностью), уже не важно, переходит право собственности к арендатору или нет. Можно, не сильно утрируя, сказать, что единственная задача арендодателя, когда он получает обратно практически использованный актив, — это его утилизация (продажа, демонтаж на запасные части или непосредственно утилизация).

Четвертый признак — приведенная сумма арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива — предмета аренды. В этом случае наша задача — про- дисконтировать будущие минимальные арендные платежи, чтобы привести их к дате начала аренды. Стандарт исходит из следующей логики: если арендатор, действуя независимо и рационально, готов заплатить цену, эквивалентную стоимости самого актива, то только при условии фактического контроля над активом, что будет явно или неявно отражено в договоре аренды. В этом случае срок аренды может быть меньше или даже значительно меньше срока полезного использования базового актива. Но риск потерять базовый актив в процессе интенсивной эксплуатации арендатором настолько велик, что стороны устанавливают цену договора аренды, сопоставимую со справедливой стоимостью базового актива.

Пятый признак — уникальная специализация предмета аренды под нужды арендатора, естественно, признак финансовой аренды, потому что только арендатор с выгодой может использовать и контролировать предмет аренды. Даже если предмет аренды он вернет арендодателю, то арендодатель не сможет его ни использовать, ни продать, ни сдать в новую аренду, так как специализация предмета аренды не дает возможности использовать его кому-либо без значительной модификации. Этот признак финансовой аренды пока не тестировался на экзамене ДипИФР-Рус.

7.4.2. Операционная аренда

Учет операционной аренды достаточно прост и базируется на трех принципах:

- доход от операционной аренды признается линейным методом;
- первоначальные прямые затраты включаются в балансовую стоимость базового актива и относятся на расходы (амортизируются) также линейным методом по сроку аренды;
- базовый актив продолжает учитываться в составе основных средств (МСФО (IAS) 16), нематериальных активов (МСФО (IAS) 38) или инвестиционной недвижимости (МСФО (IAS) 40).

Арендодатель признает арендные платежи в качестве дохода от операционной аренды линейным методом по сроку аренды. Это означает, что независимо от того, с какой периодичностью установлены арендные платежи, меняется ли их размер с течением времени, доходы будут признаны на равномерной основе.

МСФО (IFRS) 16 разрешает применять и другой систематический подход для отражения дохода от операционной аренды (если такой метод обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования базового актива), но вряд ли он будет тестироваться на экзамене ДипИФР-Рус.

Напомним, что в арендные платежи включаются:

- фиксированные платежи;

- оценочное значение переменных платежей, которые зависят от определенного индекса или ставки (например, от ставки LIBOR или уровня изменения потребительских цен);
- цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор воспользуется этим правом (для операционной аренды подпункт неактуален);
- ликвидационная стоимость, гарантируемая арендодателю арендатором;
- штрафы или цена исполнения опциона за досрочное прекращение договора аренды, если ожидается, что арендатор воспользуется этим правом;
- за вычетом будущих стимулирующих платежей, получаемых арендатором от арендодателя.

Для нас важно обратить внимание на два момента:

- стимулирующие платежи, которые платит арендодатель арендатору для заключения договора аренды, включаются в состав арендных платежей (правда, с отрицательным знаком);
- платежи по операционной аренде не дисконтируются, даже если срок аренды составляет период значительно больше года.

Первоначальные прямые затраты, понесенные для заключения договора аренды, включаются в балансовую стоимость базового актива и признаются по сроку аренды в качестве расхода методом, который используется для признания доходов от аренды (на экзамене это будет линейный метод).

При этом сам базовый актив будет продолжать учитываться в составе группы активов, в которой он учитывался и до начала операционной аренды, то есть в качестве основного средства (МСФО (IAS) 16), нематериального актива (МСФО (IAS) 38) или инвестиционной недвижимости (МСФО (IAS) 40).

При этом МСФО (IFRS) 16 не делает различий в учете операционной аренды в зависимости от типа арендодателя (арендодатель — изготовитель базового актива или нет), хотя для финансовой аренды такое различие существует.

Рассмотрим порядок учета операционной аренды на примере 7.7 и смоделируем все элементы, которые могут появиться на экзамене ДипИФР-Рус, а именно:

- неравномерные платежи по аренде;
- стимул к заключению аренды;
- первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды.

ПРИМЕР 7.7. ОПЕРАЦИОННАЯ АРЕНДА С УЧЕТОМ СТИМУЛА И НЕРАВНОМЕРНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Компания «Каппа» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

1 октября 2016 года «Каппа» сдала в аренду офисное помещение сроком на 5 лет. Рынок аренды офисных помещений в это время переживал спад, поэтому «Каппа» выплатила 1 октября 2016 года арендатору стимул к заключению договора аренды в размере 400 тыс. долларов. Договором также предусмотрено двухлетнее освобождение арендатора от арендных платежей. По окончании этого двухлетнего периода арендатор обязан

заплатить три арендных платежа 30 октября 2019 года, 2020 года и 2021 года — соответственно 1 млн долл., 1,1 млн долл. и 1,3 млн долл.

1 октября 2016 года «Каппа» также оплатила регистрационный сбор в размере 50 тыс. долл., связанный с заключением договора аренды.

Балансовая стоимость офисного помещения на 1 октября 2016 года составляет 15 млн долл., и «Каппа» оценивает оставшийся период его использования в 40 лет начиная с 1 октября 2016 года. Договором предусмотрена ответственность арендатора за внешнее состояние офисного помещения, однако ответственность за работоспособность систем обеспечения (электроэнергия, вода) и капитальное состояние офисного помещения возложена на «Каппу».

Задание:

объясните, как следует учитывать данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.7

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Договор аренды классифицируется как операционная аренда, так как не подразумевает передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом:

- срок аренды значительно ниже срока полезного использования актива;
- арендодатель несет ответственность (риски) за функциональное состояние офисного помещения.

Доход от аренды признается линейным методом по сроку аренды.

Доход от аренды (Кт «Прибыли и убытки») — 600 тыс. долл. $((1000 \text{ тыс.} + 1100 \text{ тыс.} + 1300 \text{ тыс.} - 400 \text{ тыс.}) / 5 \text{ лет})$.

Уплаченный арендатору стимул в размере 400 тыс. долл. включается в арендные платежи и формирует дебиторскую задолженность.

Балансовая стоимость дебиторской задолженности по операционной аренде на 30.09.17 — 1000 тыс. долл. (600 тыс. + 400 тыс.), вся сумма относится к долгосрочной задолженности.

Первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды включаются в расходы периода линейным методом по сроку аренды.

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») — 10 тыс. долл. (50 тыс. долл. / 5 лет).

Первоначальные прямые затраты включаются в балансовую стоимость базового актива. Сумма к включению в состав основного средства на 30.09.17 — 40 тыс. долл. (50 тыс. – 10 тыс.).

Офисное помещение продолжает учитываться в составе основных средств и амортизироваться в течение 40 лет.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 375 тыс. долл. (15 000 тыс. долл. / 40 лет).

Балансовая стоимость основного средства на 30.09.17 — 14 665 тыс. долл. (15 000 тыс. – 375 тыс. + 40 тыс.).

Основное средство учитывается как внеоборотный актив.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Доход от операционной аренды	600
Расходы по операционной аренде:	
амортизация основных средств	(375)
расходы на заключение договора аренды	(10)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Основное средство	14 665
Дебиторская задолженность по операционной аренде	1000

7.4.3. Финансовая аренда

Идея организации учета у арендодателя достаточно проста. Давайте вспомним, как отражать продажу актива и какие проводки нужны.

Отражение дохода от продажи (на величину справедливой стоимости полученного возмещения):

- Дебет: дебиторская задолженность;
- Кредит: прибыль (убыток) от выбытия актива.

Отражение выбытия актива (на величину балансовой стоимости актива):

- Дебет: прибыль (убыток) от выбытия актива;
- Кредит: балансовая стоимость актива.

В случае финансовой аренды арендодатель передает арендатору практически все риски и выгоды, связанные с владением базовым активом, то есть фактически передает арендатору контроль над активом. Поэтому можно предположить, что порядок учета будет очень похож на отражение операции по продаже актива.

Однако в отличие от сделки прямой купли-продажи, у договора финансовой аренды есть ряд особенностей:

- договор может предусматривать возврат базового актива, значит, у базового актива будет определенная остаточная стоимость на дату возврата (актив не выбывает полностью);
- арендодатель может понести первоначальные прямые затраты, связанные с подготовкой договора аренды;
- арендодатель получает не только доход от выбытия актива, но и процентный доход от предоставления финансирования арендатору, так как арендные платежи чаще всего растянуты на продолжительное время.

Разберемся с этими особенностями подробнее, а вместе с этим вспомним определения негарантированной ликвидационной стоимости и процентной ставки, заложенной в договоре аренды, которые мы приводили в разделе «Первоначальная и последующая оценка обязательства по аренде» учета у арендатора. Обязательно еще раз внимательно рассмотрите приведенный в этой части главы пример «Расчет процентной ставки, заложенной в договоре аренды».

Негарантированная ликвидационная стоимость — часть ликвидационной стоимости базового актива, реализация которой арендодателем не гарантирована третьей стороной или гарантирована только лицом, связанным с арендодателем (определение адаптировано для целей ДипИФР-Рус).

Обратите внимание!

Негарантированная ликвидационная стоимость по своей сути очень похожа на обычную ликвидационную стоимость основного средства. И в том и в другом случае это оценочная величина. Единственное существенное отличие в том, что ликвидационная стоимость основного средства — это цена продажи (за вычетом затрат на продажу), которая была бы получена, если бы актив прямо сейчас находился в том состоянии, в каком он будет находиться в конце срока его полезного использования. Иными словами, для основного средства ликвидационная стоимость оценивается на текущий момент, а негарантированная ликвидационная стоимость — на момент продажи (ликвидации) актива.

Напомним, что негарантированная стоимость — это оценочная величина, которая должна пересматриваться арендодателем на каждую отчетную дату.

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, — это процентная ставка, при которой приведенная стоимость арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равна сумме справедливой стоимости базового актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

Введем еще одно определение — чистой инвестиции в аренду.

Чистая инвестиция в аренду — это дисконтированная с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, сумма:

- арендных платежей к получению арендодателем;
- негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

Таким образом, мы можем вывести формулу:

$$\text{Чистая инвестиция в аренду} = PV \sum \text{АП} + PV \sum \text{НЛС} = \text{СпрСт} + \text{ПервЗатр},$$

где:

- $PV \sum \text{АП}$ — приведенная стоимость арендных платежей;
- $PV \sum \text{НЛС}$ — приведенная стоимость негарантированной ликвидационной стоимости;
- СпрСт — справедливая стоимость базового актива;
- ПервЗатр — первоначальные прямые затраты арендодателя.

Приведение (дисконтирование) сумм осуществляется по ставке, заложенной в договоре аренды.

МСФО (IFRS) 16 требует, чтобы на дату начала финансовой аренды арендодатель представлял в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в аренде, в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

В дальнейшем арендодатель признает финансовый доход в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции в аренду (фактически умножая дебиторскую задолженность на ставку, за-

ложенную в договоре аренды). Полученные арендные платежи уменьшают дебиторскую задолженность по финансовой аренде.

Обратите внимание!

МСФО (IFRS) 16 для отражения финансовых доходов от аренды использует понятие «нормы доходности» (в дальнейшем его никак не расшифровывая). На уровне задач экзамена ДипИФР-Рус для отражения дохода от чистой инвестиции в аренду мы будем использовать ставку, заложенную в договоре аренды. Отличия «нормы доходности» от «ставки, заложенной в договоре аренды» мы обсудим после примера 7.10 в части учета финансовой аренды с точки зрения арендодателя-производителя. Однако маловероятно, что на экзамене ДипИФР-Рус будет тестироваться задача, где эти ставки противопоставлены друг другу. В примере 7.11 рассмотрен редкий случай, когда норма доходности отличается от ставки, заложенной в договоре аренды.

Первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды не относятся на расходы, а включаются в чистую инвестицию в аренду, таким образом уменьшая сумму дохода, признаваемую на протяжении срока аренды. Здесь необходимо обратить внимание на то, что ставка, заложенная в договоре аренды, рассчитывается так, чтобы первоначальные затраты автоматически включались в чистую инвестицию в аренду.

Для выполнения требований МСФО (IFRS) 16 по учету аренды арендодателю необходимо сделать следующие четыре шага.

Шаг 1. Рассчитать процентную ставку, заложенную в договоре аренды (см. пример 7.1 в этой главе).

Шаг 2. На дату начала аренды: отразить дебиторскую задолженность в сумме чистой инвестиции в аренду и прибыль (или убыток) от передачи базового актива в аренду.

Шаг 3. На протяжении срока аренды признавать финансовый доход от аренды (по ставке, заложенной в договоре аренды) с уменьшением дебиторской задолженности на сумму полученных арендных платежей.

Шаг 4. В конце срока аренды при получении базового актива от арендатора признать базовый актив в качестве основного средства, запасов, нематериального актива в сумме, равной негарантированной ликвидационной стоимости.

Рассмотрим внимательнее проводки на шаге 2 (отражение операции на дату начала финансовой аренды). Необходимо отметить, что МСФО (IFRS) 16 регламентирует проводки выбытия базового актива только:

- для дилеров и производителей и
- в операциях продажи с обратной арендой.

Выбытие прочих активов (основных средств и нематериальных активов) регламентируют соответствующие стандарты МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». В обоих стандартах выбытие актива осуществляется либо путем продажи, либо путем передачи в финансовую аренду и проводки при этом идентичны.

Проводка 1. Отражение первоначальных прямых затрат на заключение договора аренды.

Дебет «Дебиторская задолженность» (чистая инвестиция в аренду);
Кредит «Поставщики услуг по оформлению договора аренды»;
Сумма: первоначальные прямые затраты на договор аренды.

Проводка 2. Отражение дохода от передачи базового актива в финансовую аренду и окончательное формирование дебиторской задолженности по финансовой аренде.

Дебет «Дебиторская задолженность (чистая инвестиция в аренду)»;
Кредит «Прибыль (убыток) от передачи актива в финансовую аренду»;
Сумма: справедливая стоимость основного средства (нематериального актива).

Проводка 3. Отражение выбытия базового актива.

Дебет «Прибыль (убыток) от передачи актива в финансовую аренду»;
Кредит «Основные средства (нематериальные активы)»;
Сумма: балансовая стоимость основного средства (нематериального актива).

В результате проводок 1 и 2 на счете «Дебиторская задолженность» будет сформирована сумма чистой инвестиции в финансовую аренду, равная сумме справедливой стоимости актива и первоначальных прямых затрат на договор аренды.

В результате проводок 2 и 3 на счете «Прибыль (убыток) от передачи актива в финансовую аренду» будет сформирована прибыль (или убыток) от выбытия актива, которая будет включена в состав «прочих доходов (расходов)» отчета о прибыли или убытке.

Вышеприведенные проводки отражают общую ситуацию, когда предприятие передает ранее используемый актив в финансовую аренду. Но зачастую предоставление активов в финансовую аренду может быть основной деятельностью компании. В российской практике такие компании называются лизинговыми. А сама лизинговая деятельность представляет собой один из видов инвестиционной деятельности.

Особенность данного вида деятельности в том, что арендодатель приобретает базовый актив по указанию арендатора. Таким образом, базовый актив приобретается у стороннего поставщика, и передача этого базового актива арендатору происходит в рамках единого соглашения. Иными словами, на дату начала аренды первоначальная стоимость приобретения базового актива равна его справедливой стоимости.

Таким образом, проводки на шаге 2 значительно упрощаются, так как отсутствуют прибыли и убытки, связанные с передачей базового актива в финансовую аренду.

Проводка 1. Отражение первоначальных прямых затрат на заключение договора аренды.

Дебет «Дебиторская задолженность» (чистая инвестиция в аренду);
Кредит «Поставщики услуг по оформлению договора аренды»;
Сумма: первоначальные прямые затраты на договор аренды.

Проводка 2. Приобретение базового актива и передача его в финансовую аренду.

Дебет «Дебиторская задолженность» (чистая инвестиция в аренду);
Кредит «Поставщик базового актива»;
Сумма: цена приобретения базового актива (справедливая стоимость базового актива).

Рассмотрим данные ситуации в примерах 7.8 и 7.9. В примере 7.8 — простая ситуация, когда актив приобретается непосредственно для передачи в финансовую аренду. В при-

мере 7.9 мы рассмотрим более общую ситуацию, когда ранее используемый актив передается в финансовую аренду (то есть на дату начала аренды его балансовая стоимость отличается от справедливой стоимости).

Задания примеров 7.8 и 7.9 разделены на две части: в первой части задания моделируем наш ответ для ДипИФР-Рус, во второй части приведем проводки, которые необходимо сделать в течение срока аренды, и рассчитаем суммы для них.

ПРИМЕР 7.8. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА. ПЕРЕДАЧА В АРЕНДУ ВНОВЬ ПРИОБРЕТЕННОГО АКТИВА

Компания «Тау» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

1 октября 2016 года «Тау» приобрела оборудование за 2 млн долл. и в этот же день сдала в аренду сроком на 4 года. Договор аренды предусматривает ежегодные платежи 30 сентября каждого года аренды в размере 600 тыс. долл. Арендатор полностью отвечает за техническое состояние оборудования и его работоспособность. Директора «Тау» оценивают, что негарантированная ликвидационная стоимость оборудования составит 160 тыс. долл. и, скорее всего, возвращенное арендатором оборудование 30 сентября 2020 года будет демонтировано и использовано как запчасти для ремонта.

Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, на 1 октября 2016 года равны 100 тыс. долл. Директора «Тау» оценивают, что ставка, заложенная в договоре аренды, составляет 8,1% годовых. Приведенная стоимость 1 доллара по ставке 8,1% годовых к получению ежегодно, в конце каждого года, на протяжении 4 лет составляет 3 доллара 30 центов.

Задание

а) объясните, как учитывать данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года;

б) приведите бухгалтерские проводки, связанные с этой операцией.

Примечание. Задание в пункте «б» не будет тестироваться на экзамене, а рассматривается исключительно в целях понимания.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.8

Пункт «а»

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Договор аренды классифицируется как финансовая аренда, так как существуют следующие признаки передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом:

- приведенная сумма арендных платежей (1980 тыс. долл.) соотносится со справедливой стоимостью базового актива (2000 тыс. долл.);
- арендатор несет полную ответственность за техническое состояние и работоспособность базового актива.

Приведенная сумма арендных платежей — 1980 тыс. долл. (600 тыс. долл. × 3,3 долл.).

На дату начала аренды арендодатель отражает переданный в аренду базовый актив в качестве дебиторской задолженности, равной чистой инвестиции в аренду.

Чистая инвестиция в аренду — это приведенная по ставке, заложенной в договоре аренды, сумма арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости.

Первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды относятся на балансовую стоимость дебиторской задолженности по финансовой аренде и уже учтены в ставке, заложенной в договоре аренды.

Дебиторская задолженность по финансовой аренде на 01.10.16 — 2100 тыс. долл. (2000 тыс. + 100 тыс.).

Дебиторская задолженность амортизируется по модели эффективной ставки процента (8,1% годовых) с отражением финансового дохода.

Финансовый доход от аренды (кредит прибыли и убытки) — 170 тыс. долл. (2100 тыс. долл. × 8,1%).

Балансовая стоимость дебиторской задолженности на 30.09.17 — 1670 тыс. долл. (2100 тыс. + 170 тыс. – 600 тыс.),

в том числе:

оборотный актив — 465 тыс. долл. (600 тыс. долл. – 1670 тыс. долл. × 8,1%);

внеоборотный актив — 1205 тыс. долл. (1670 тыс. – 465 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Доход от финансовой аренды	170

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	1205
Оборотные активы	
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	465

Пункт «b»

Примечание. Данное задание не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус и приведено в качестве иллюстрации.

Шаг 1. Рассчитаем ставку, заложенную в договоре аренды, с использованием MS Excel. Ставка, заложенная в договоре аренды, должна привести сумму арендных платежей (по 600 тыс. долл.) и негарантированной ликвидационной стоимости (160 тыс. долл.) к величине справедливой стоимости плюс первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды (2000 тыс. долл. + 100 тыс. долл.).

Формула MS Excel СТАВКА(4;-600;2100;-160). Ставка будет равна 8,1006%, что с учетом округления будет равно 8,1%.

Шаг 2. На дату начала аренды 1 октября 2016 года.

Так как актив приобретен для целей передачи в аренду, его первоначальная стоимость равна справедливой стоимости.

Бухгалтерская проводка при приобретении оборудования:

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	2000 тыс. долл.
Кт «Поставщик оборудования»	2000 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка при отражении первоначальных затрат:

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	100 тыс. долл.
Кт «Поставщик услуг по заключению договора аренды»	100 тыс. долл.

Шаг 3. Ежегодное отражение финансового дохода от передачи актива в аренду.

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	170 тыс. долл.
Кт «Прибыли и убытки»	170 тыс. долл.

Это сумма в первый год, далее см. расчет ежегодного дохода от аренды.

При этом полученные арендные платежи уменьшают дебиторскую задолженность.

Дт «Денежные средства»	600 тыс. долл.
Кт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	600 тыс. долл.

Расчет ежегодного дохода от аренды, \$'000

Год, закончив- шийся 30 сентября	Дебиторская задолженность на начало года	Доход по ставке 8,1%	Платежи	Дебиторская задолженность на конец года
2017	2100	170	(600)	1670
2018	1670	135	(600)	1205
2019	1205	98	(600)	703
2020	703	57	(600)	160

Шаг 4. Получение от арендатора оборудования в конце срока аренды (30 сентября 2020 года).

Так как планируется демонтаж оборудования на запчасти, то получение оборудования от арендатора и закрытие дебиторской задолженности 30 сентября 2020 года оформится проводкой:

Дт «Запасы»	160 тыс. долл.
Кт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	160 тыс. долл.

ПРИМЕР 7.9. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА. ПЕРЕДАЧА В АРЕНДУ РАНЕЕ ИСПОЛЬЗУЕМОГО АКТИВА

Компания «Омикрон» готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

1 октября 2010 года компания «Омикрон» приобрела оборудование за 10 млн долл. и начала использовать в производственной деятельности. Срок полезного использования оборудования оценивался в 10 лет начиная с 1 октября 2010 года. «Омикрон» использует модель учета основных средств по первоначальной стоимости. Ликвидационная стоимость на дату приобретения оценивалась в размере 300 тыс. долл.

1 октября 2016 года в связи с изменением ассортимента выпускаемой продукции компания «Омикрон» сдала в аренду это оборудование сроком на 4 года. Договор аренды предусматривает ежегодные платежи 30 сентября в размере 2 млн долл. Арендатор полностью отвечает за техническое состояние оборудования и его работоспособность. Директора «Омикрона» оценивают, что негарантированная ликвидационная стоимость оборудования составит 300 тыс. долл. и, скорее всего, возвращенное арендатором оборудование 30 сентября 2020 года будет демонтировано и использовано в качестве запчастей для ремонта.

Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, составили 100 тыс. долл. на 1 октября 2016 года. Справедливая стоимость оборудования на 1 октября 2016 года составляет 6,5 млн. долл.

Директора «Омикрона» оценивают ставку, заложенную в договоре аренды, в 9,62% годовых. Приведенная стоимость 1 доллара по ставке 9,62% годовых к получению ежегодно, в конце года, на протяжении 4 лет составляет 3 доллара 19,6 цента. Приведенная стоимость 1 доллара по ставке 9,62% годовых к получению в конце 4-го года составляет 69,3 цента.

Задание:

а) объясните, как учитывать ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года;

б) приведите бухгалтерские проводки, связанные с этой операцией.

Примечание. Задание в пункте «б» не будет тестироваться на экзамене, а рассматривается исключительно в целях более глубокого понимания.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.9

Пункт «а»

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Договор аренды классифицируется как финансовая аренда, так как существуют следующие признаки передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом:

- приведенная сумма арендных платежей (6392 тыс. долл.) соотносится со справедливой стоимостью базового актива (6500 тыс. долл.);
- арендатор несет полную ответственность за техническое состояние и работоспособность базового актива;
- срок аренды (4 года) равен сроку полезного использования оборудования (4 года начиная с 1 октября 2016 года).

Приведенная сумма арендных платежей — 6392 тыс. долл. ($2000 \text{ тыс. долл.} \times 3,196 \text{ долл.}$).

На дату начала аренды арендодатель отражает переданный в аренду базовый актив в качестве дебиторской задолженности, равной чистой инвестиции в аренду.

Чистая инвестиция в аренду — это приведенная по ставке, заложенной в договоре аренды, сумма арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости.

Первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды относятся на балансовую стоимость дебиторской задолженности по финансовой аренде и уже учтены в ставке, заложенной в договоре аренды.

Дебиторская задолженность по финансовой аренде на 01.10.16 — 6600 тыс. долл. ($6500 \text{ тыс.} + 100 \text{ тыс.}$).

Альтернативный расчет дебиторской задолженности на 01.10.16:

Название	\$'000
Приведенная стоимость арендных платежей: $(2000 \times 3,196)$	6392
Приведенная негарантированная ликвидационная стоимость $(300 \times 0,693)$	208
Итого дебиторская задолженность	6600

Дебиторская задолженность амортизируется по модели эффективной ставки процента (9,62% годовых) с отражением финансового дохода.

Финансовый доход от аренды (Кт «Прибыли и убытки») — 635 тыс. долл. ($6600 \text{ тыс. долл.} \times 9,62\%$).

Балансовая стоимость дебиторской задолженности на 30 сентября 2017 года — 5235 тыс. долл. ($6600 \text{ тыс.} + 635 \text{ тыс.} - 2000 \text{ тыс.}$).

в том числе:

- оборотный актив — 1496 тыс. долл. (2000 тыс. долл. – 5235 тыс. долл. × 9,62%);
- внеоборотный актив — 3739 тыс. долл. (5235 тыс. – 1496 тыс.).

1 октября 2016 года — прибыль (убыток) от передачи базового актива в финансовую аренду.

На 01.10.16 необходимо признать прибыль (убыток) от передачи оборудования в финансовую аренду.

Накопленная амортизация на 01.10.16 (за 6 лет использования оборудования) — 5820 тыс. долл. ((10 000 – 300) / 10 лет × 6 лет).

Балансовая стоимость оборудования на 1 октября 2016 года — 4180 тыс. долл. (10 000 – 5820).

Прибыль от передачи оборудования в финансовую аренду на 1 октября 2016 года (Кт «Прибыли и убытки») — 2320 тыс. долл. (6500 – 4180).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Доход от финансовой аренды	635
Прибыль от передачи актива в финансовую аренду	2320

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	3739
Оборотные активы	
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	1496

Пункт «b»

Примечание. Задание не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус и приведено в качестве иллюстрации.

Шаг 1. Рассчитаем ставку, заложенную в договоре аренды, с использованием MS Excel. Ставка, заложенная в договоре аренды, должна привести сумму арендных платежей (по 2000 тыс. долл.) и негарантированной ликвидационной стоимости (300 тыс. долл.) к величине справедливой стоимости плюс первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды (6500 тыс. долл. + 100 тыс. долл.).

Формула MS Excel СТАВКА(4;-2000;6600;-300). Ставка составит 9,61996%, после округления — 9,62%.

Шаг 2. На дату начала аренды 1 октября 2016 года необходимо отразить дебиторскую задолженность в размере чистой инвестиции в аренду и прибыль (убыток) от передачи базового актива в финансовую аренду.

Бухгалтерская проводка при отражении первоначальных затрат:

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	100 тыс. долл.
Кт «Поставщик услуг по заключению договора аренды»	100 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка по отражению дохода от выбытия актива (по справедливой стоимости):

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	6500 тыс. долл.
Кт «Прибыль (убыток) от передачи актива в аренду»	6500 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка по окончательному списанию балансовой стоимости основного средства:

Дт «Прибыль (убыток) от передачи актива в аренду»	4180 тыс. долл.
Кт «Основные средства»	4180 тыс. долл.

В результате вышеприведенных трех проводок на конец дня 1 октября 2016 года:

- со счета «Основные средства» будет полностью списана балансовая стоимость 4180 тыс. долл. Балансовая стоимость основных средств в учете равна нулю;
- на счете «Дебиторская задолженность по финансовой аренде» будет сформирована сумма 6600 тыс. долл. (100 + 6500);
- на счете «Прибыль (убыток) от передачи актива в аренду» сформируется прибыль в сумме 2320 тыс. долл. (6500 тыс. – 4180 тыс.).

Шаг 3. Ежегодное отражение финансового дохода от передачи актива в аренду.

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	635 тыс. долл.
Кт «Прибыли и убытки»	635 тыс. долл.

Это сумма в первый год, далее см. расчет ежегодного дохода от аренды.

При этом полученные арендные платежи уменьшают дебиторскую задолженность.

Дт «Денежные средства»	2000 тыс. долл.
Кт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	2000 тыс. долл.

Расчет ежегодного дохода от аренды, \$'000

Год, закончившийся 30 сентября	Дебиторская задолженность на начало года	Доход по ставке 9,62%	Платежи	Дебиторская задолженность на конец года
2017	6600	635	(2000)	5235
2018	5235	504	(2000)	3739
2019	3739	360	(2000)	2099
2020	2099	201*	(2000)	300

* округление в меньшую сторону

Шаг 4. Получение от арендатора оборудования в конце срока аренды (30 сентября 2020 года).

Так как планируется демонтаж оборудования на запчасти, то получение оборудования от арендатора и закрытие дебиторской задолженности 30 сентября 2020 года оформится проводкой:

Дт «Запасы»	300 тыс. долл.
Кт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	300 тыс. долл.

7.4.4. Особенности учета финансовой аренды у производителей и дилеров

Производители и дилеры (агенты производителей) зачастую используют договор финансовой аренды как еще один способ реализации собственной продукции.

Договор финансовой аренды выгоден покупателям и самим производителям, так как позволяет:

- покупателям — фактически контролировать актив и использовать его по своему усмотрению, так как договор финансовой аренды передает им практически все риски и выгоды, связанные с владением активом;
- покупателям — приобретать активы со значительной отсрочкой платежа;
- покупателям — возвращать активы производителю в конце срока аренды для дальнейшей утилизации (если право собственности в результате сделки не переходит покупателю);
- производителям — сохранять юридическое право собственности на актив до момента осуществления покупателем окончательного расчета.

Фактически все операции, связанные с отражением в учете договоров аренды у производителей, аналогичны ситуации, когда арендодатель предоставляет в финансовую аренду ранее использовавшийся актив (см. предыдущий раздел и пример 7.9).

Однако в учете договоров финансовой аренды для дилеров и производителей существует ряд особенностей:

- первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды относятся на расходы периода (чаще всего это статья «Коммерческие расходы» или «Расходы на продажу»);
- доходы и расходы от передачи актива в финансовую аренду представляются развернуто как выручка и себестоимость продаж, соответственно, прибыль от операции отражается в составе валовой прибыли;
- для расчета дохода (выручки от продаж) от передачи актива в финансовую аренду используется наименьшая величина: справедливая стоимость актива либо приведенная сумма арендных платежей по рыночной ставке;
- себестоимость выбытия актива рассчитывается как разница между балансовой стоимостью актива и приведенной по рыночной ставке негарантированной ликвидационной стоимостью актива.

Рассмотрим эти особенности подробнее.

1. Первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды.

Так как экономическая сущность договора финансовой аренды с точки зрения производителя — это один из способов реализации продукции, совершенно естественно представлять первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды в качестве коммерческих расходов (расходов на продажу). Поэтому МСФО (IFRS) 16 требует относить эти затраты на расходы периода.

2. Развернутое представление дохода и расхода от передачи актива в аренду в качестве выручки от продаж и себестоимости продаж.

Как отмечено в предыдущем пункте, договор финансовой аренды для производителя — это способ продажи. Поэтому естественно требование МСФО (IFRS) 16 представлять доходы в качестве выручки, а выбытие части балансовой стоимости актива как себестоимость продаж.

В дальнейшем получаемый производителем процентный доход будет отражаться как «процентная выручка».

3. Расчет выручки от продаж.

МСФО (IFRS) 16 требует, чтобы **выручка от продаж** рассчитывалась как наименьшее из:

- справедливой стоимости базового актива;
- приведенной суммы арендных платежей по рыночной ставке процента.

Почему такое требование?

Дело в том, что производители предоставляют покупателям «скрытые» скидки с помощью отсрочки платежа по сниженным процентным ставкам.

Например, производитель обычно продает актив по 1000 долл. Допустим, производителю важно привлечь определенного покупателя (или тип покупателя), поэтому он дает возможность покупателю осуществить два платежа по 500 долл. в конце каждого года (то есть ставка, заложенная в договоре, равна нулю). Рыночная ставка предоставления финансовых ресурсов составляет 10%.

Мы должны оценить выручку по этой продаже исходя из справедливой стоимости обычных продаж (1000 долл.) или скорректировать эту сумму?

Естественно, что покупателю фактически предоставлена скидка за счет беспроцентной отсрочки платежа. Поэтому выручка должна быть рассчитана как: $500 \text{ долл.} / 1,1 + 500 \text{ долл.} / 1,1^2 = 867 \text{ долл. } 77 \text{ центов}$.

Таким образом, рыночная ставка будет выступать в роли ставки, заложенной в договоре аренды.

Себестоимость реализации будет равна балансовой стоимости актива за вычетом приведенной по рыночной ставке негарантированной ликвидационной стоимости.

Валовая прибыль, соответственно, будет равна выручке за вычетом себестоимости реализации.

ПРИМЕР 7.10. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА ОТ ПРОИЗВОДИТЕЛЯ 1

Вы финансовый контролер производственной компании «Йота», которая специализируется на изготовлении торгового оборудования. Вы рассматриваете предварительный вариант финансовой отчетности «Йота» за год, закончившийся 30 сентября 2017 года, который подготовил ваш помощник. Он обладает достаточно общими знаниями в области бухгалтерского учета, но не знаком с детальными требованиями международных стандартов.

Одна из операций компании вызвала у него ряд вопросов, и он обратился к вам за советом, изложив свои вопросы в меморандуме, представленном ниже.

Обычно компания «Йота» продает оборудование своим клиентам, но иногда, по просьбе клиента, предоставляет это оборудование в аренду.

1 октября 2016 года компания «Йота» предоставила одному из своих ключевых клиентов оборудование в аренду сроком на 3 года. Договор аренды предусматривает ежегодные платежи 30 сентября в размере 800 тыс. долл. Арендатор несет полную ответственность за техническое состояние оборудования и его работоспособность. Можно надежно оценить, что негарантированная ликвидационная стоимость оборудования на 30 сентября 2019 года составит 140 тыс. долл.

Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, составили 45 тыс. долл. на 1 октября 2016 года.

Обычная продажная цена оборудования составляет 2,3 млн долл. Себестоимость изготовления оборудования — 1,5 млн долл.

Я рассчитал, что ставка, приводящая сумму арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости к обычной стоимости продажи в 2,3 млн долл., составляет 5% годовых.

В то же время рыночная ставка предоставления кредитных ресурсов составляет 9% годовых.

Я не совсем понимаю, какую процентную ставку я должен использовать. Кроме того, мне кажется, нам не следует признавать выручку от этой операции, так как через 3 года мы получим это оборудование обратно.

Приведенная стоимость 1 доллара к получению через 3 года:

по ставке 5% годовых — 86,4 цента;

по ставке 9% годовых — 77,2 цента.

Приведенная стоимость 1 доллара к получению в конце каждого года на протяжении 3 лет:

по ставке 5% годовых — 2 доллара 72 цента;

по ставке 9% годовых — 2 доллара 53,1 цента.

Задание

а) объясните, как учитывать эту ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года;

б) приведите бухгалтерские проводки, связанные с этой операцией.

Примечание. Задание в пункте «б» не будет тестироваться на экзамене, а рассматривается исключительно в целях более глубокого понимания.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.10

Пункт «а»

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Договор аренды классифицируется как финансовая аренда, так как существуют следующие признаки передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом:

- приведенная сумма арендных платежей (2176 тыс. долл.) соотносится со справедливой стоимостью базового актива (2300 тыс. долл.);
- арендатор несет полную ответственность за техническое состояние и работоспособность базового актива.

Приведенная сумма арендных платежей — 2176 тыс. долл. (800 тыс. долл. × 2,72 долл.).

Так как компания «Йота» является производителем оборудования:

1. Первоначальные затраты на заключение договора должны быть отражены в составе расходов на продажу отчетного периода.

Расходы на продажу (Дт «Прибыли и убытки») — 45 тыс. долл.

2. На дату начала аренды необходимо отразить выручку от продажи и себестоимость продажи оборудования.

Выручка от продажи рассчитывается как наименьшая величина из справедливой стоимости базового актива (2300 тыс. долл.) и приведенной суммы арендных платежей по рыночной ставке 9% годовых — 2025 тыс. долл. (800 тыс. долл. × 2,531 долл.).

Вывод: выручка от продажи оборудования — 2025 тыс. долл.

Себестоимость реализации оборудования равна балансовой стоимости оборудования за вычетом приведенной по рыночной ставке негарантированной ликвидационной стоимости.

Себестоимость реализации (Дт «Прибыли и убытки») — 1392 тыс. долл. (1500 тыс. долл. – 140 тыс. долл. × 0,772 долл.).

Валовая прибыль от продажи — 633 тыс. долл. (2025 тыс. – 1392 тыс.).

3. На дату начала аренды арендодатель отражает переданный в аренду базовый актив в качестве дебиторской задолженности, равной чистой инвестиции в аренду.

Чистая инвестиция в аренду — это приведенная по рыночной ставке сумма арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости.

Дебиторская задолженность по финансовой аренде на 01.10.16 — 2133 тыс. долл. (800 тыс. долл. × 2,531 долл. + 140 тыс. долл. × 0,772 долл.).

Дебиторская задолженность амортизируется по модели эффективной ставки процента (9% годовых) с отражением процентной выручки.

Процентная выручка (Кт «Прибыли и убытки») — 192 тыс. долл. (2133 тыс. долл. × 9%).

Балансовая стоимость дебиторской задолженности на 30.09.17 — 1525 тыс. долл. (2133 тыс. + 192 тыс. – 800 тыс.),

в том числе:

оборотный актив — 663 тыс. долл. (800 тыс. долл. – 1525 тыс. долл. × 9%);

внеоборотный актив — 862 тыс. долл. (1525 тыс. – 663 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Выручка от продаж	2025
Процентная выручка	192
Себестоимость реализации	(1392)
Валовая прибыль	825
Расходы на продажу	(45)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	862
Оборотные активы	
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	663

Пункт «b»

Примечание. Данное задание не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус и приведено исключительно в иллюстративных целях.

Шаг 1. Рассчитаем ставку, заложенную в договоре аренды, с использованием MS Excel. Ставка, заложенная в договоре аренды, должна привести сумму арендных платежей (по 800 тыс. долл.) и негарантированной ликвидационной стоимости (140 тыс. долл.) к величине справедливой стоимости (2300 тыс. долл.). Первоначальные прямые затраты на заключение договора аренды в случае производителя не учитываются, так как относятся сразу на расходы.

Формула MS Excel $\text{СТАВКА}(3;-800;2300;-140)$. Ставка будет равна 4,9895%, после округления — 5%.

Обратите внимание!

Эта ставка будет нужна только для того, чтобы сделать вывод о том, что это договор финансовой аренды.

Так как рыночная ставка (9% годовых) больше, чем ставка, заложенная в договоре аренды (5% годовых), в дальнейшем мы используем рыночную ставку.

Шаг 2. На дату начала аренды, 1 октября 2016 года, необходимо отразить выручку от реализации и себестоимость реализации, а также дебиторскую задолженность в размере чистой инвестиции в аренду.

Бухгалтерская проводка при отражении первоначальных затрат:

Дт «Расходы на продажу (прибыли и убытки)»	45 тыс. долл.
Кт «Поставщик услуг по заключению договора аренды»	45 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка по отражению выручки в сумме приведенной стоимости арендных платежей по рыночной ставке:

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	2025 тыс. долл. (800 тыс. долл. × 2,531 долл.)
Кт «Выручка» (прибыли и убытки)	2025 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка по отражению приведенной негарантированной ликвидационной стоимости в дебиторской задолженности:

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	108 тыс. долл. (140 тыс. долл. × 0,772 долл.)
Кт «Запасы» (готовая продукция)	108 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка по окончательному списанию балансовой стоимости запаса:

Дт «Себестоимость реализации» (прибыли и убытки)	1392 тыс. долл. (1500 тыс. – 108 тыс.)
Кт «Запасы» (готовая продукция)	1392 тыс. долл.

В результате вышеприведенных четырех проводок на конец дня 1 октября 2016 года:

- со счета «Запасы» будет полностью списана балансовая стоимость в сумме 1500 тыс. долл. Балансовая стоимость запасов готовой продукции в учете будет равной нулю;
- на счете «Дебиторская задолженность по финансовой аренде» будет сформирована сумма 2133 тыс. долл. (2025 тыс. + 108 тыс.);
- в отчете о прибыли или убытке сформируется валовая прибыль в сумме 633 тыс. долл. (2025 – 1392);

- в отчете о прибыли или убытке будут отражены коммерческие расходы (расходы на продажу) в сумме 45 тыс. долл.

Шаг 3. Ежегодное отражение финансового дохода (процентной выручки) от передачи актива в аренду.

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде» 192 тыс. долл.

Кт «Прибыли и убытки» 192 тыс. долл.

Это сумма в первый год, далее см. расчет ежегодного дохода от аренды.

При этом полученные арендные платежи уменьшают дебиторскую задолженность.

Дт «Денежные средства» 800 тыс. долл.

Кт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде» 800 тыс. долл.

Расчет ежегодного дохода от аренды, \$'000

Год, закончившийся 30 сентября	Дебиторская задолженность на начало года	Доход по ставке 9%	Платежи	Дебиторская задолженность на конец года
2017	2133	192	(800)	1525
2018	1525	137	(800)	862
2019	862	78	(800)	140

Шаг 4. Получение от арендатора оборудования в конце срока аренды (30 сентября 2019 года).

Заккрытие дебиторской задолженности 30 сентября 2019 года оформится проводкой:

Дт «Запасы» 140 тыс. долл.

Кт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде» 140 тыс. долл.

В примере 7.10 мы рассмотрели ситуацию, когда приведенная сумма арендных платежей по рыночной ставке меньше, чем справедливая стоимость базового актива. Может ли на практике встретиться обратная ситуация? Конечно, это возможно, если у арендатора в текущем периоде дефицит денежных средств, но актив настолько ему нужен, что он готов за него заплатить цену выше рыночной (с учетом отсрочки платежа).

Однако в этой ситуации мы не сможем применить ни рыночную ставку, ни ставку, заложенную в договоре аренды. Необходимо найти третью ставку — «норму доходности», которая приведет арендные платежи к справедливой стоимости актива.

Это связано с тем, что МСФО (IFRS) 16 требует от производителей определять выручку как минимальную величину из:

- справедливой стоимости актива;
- приведенной суммы арендных платежей по рыночной процентной ставке.

Рассмотрим в качестве иллюстрации данные задачи 7.10, но арендные платежи установим в размере 1 млн долл. Рыночная ставка процента в этом примере равна 9% годовых.

Найдем ставку, заложенную в договоре аренды, с помощью Excel. Напомним, что это ставка, приводящая сумму арендных платежей и негарантированной стоимости базового

актива к его справедливой стоимости (первоначальные прямые затраты не учитываются, так как у производителей сразу списываются на расходы).

Ставка, заложенная в договоре аренды, — 16,921% (СТАВКА(3;-1000;2300;-140)).

Теперь найдем норму доходности, приводящую арендные платежи к справедливой стоимости актива.

Норма доходности = СТАВКА(3;-1000;2300) = 14,56%.

Вряд ли на экзамене ДипИФР-Рус в процессе решения задания вам придется выбирать, какой из ставок пользоваться: нормой доходности или ставкой, заложенной в договоре аренды. Скорее всего, экзаменатор сам рассчитает и укажет в задании норму доходности, которой вы и воспользуетесь для решения (у вас просто не будет другого выбора).

Рассмотрим это на примере 7.11. Как мы договорились, сохраним условие задания 7.10, но установим величину арендных платежей в размере 1 млн долл.

ПРИМЕР 7.11. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА ОТ ПРОИЗВОДИТЕЛЯ 2

Вы финансовый контролер производственной компании «Йота2», которая специализируется на изготовлении торгового оборудования. Вы рассматриваете предварительный вариант финансовой отчетности «Йоты2» за год, закончившийся 30 сентября 2017 года, который подготовил ваш помощник. Он обладает достаточно общими знаниями в области бухгалтерского учета, но не знаком с детальными требованиями международных стандартов.

Одна из операций компании вызвала у него ряд вопросов, и он обратился к вам за советом, изложив свои вопросы в меморандуме, представленном ниже.

Обычно компания «Йота2» продает оборудование своим клиентам, но иногда, по просьбе клиента, предоставляет это оборудование в аренду.

1 октября 2016 года компания «Йота» предоставила одному из своих клиентов оборудование в аренду на 3 года. Договор аренды предусматривает ежегодные платежи 30 сентября в размере 1 млн долл. Арендатор несет полную ответственность за техническое состояние оборудования и его работоспособность. Можно надежно оценить, что негарантированная ликвидационная стоимость оборудования на 30 сентября 2019 года составит 140 тыс. долл.

Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, составили 45 тыс. долл. на 1 октября 2016 года.

Обычная продажная цена оборудования составляет 2,3 млн долл. Себестоимость изготовления оборудования составляет 1,5 млн долл.

Я рассчитал, что норма доходности по данному арендному договору составляет 14,56% годовых.

В то же время рыночная ставка предоставления кредитных ресурсов равна 9% годовых.

Я не совсем понимаю, какую процентную ставку я должен использовать. Кроме того, мне кажется, нам не следует признавать выручку от этой операции, так как через 3 года мы получим это оборудование обратно.

Приведенная стоимость 1 доллара к получению через 3 года:

по ставке 14,56% годовых — 66,5 цента;

по ставке 9% годовых — 77,2 цента.

Приведенная стоимость 1 доллара к получению в конце каждого года на протяжении 3 лет:

по ставке 14,56% годовых — 2 доллара 30 центов;

по ставке 9% годовых — 2 доллара 53,1 цента.

Задание

а) объясните, как учитывать данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года;

б) приведите бухгалтерские проводки, связанные с этой операцией.

Примечание. Задание в пункте «б» не будет тестироваться на экзамене, а рассматривается исключительно в целях более глубокого понимания.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.11**Пункт «а»**

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Договор аренды классифицируется как финансовая аренда, так как существуют следующие признаки передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом:

- приведенная сумма арендных платежей равна справедливой стоимости базового актива (2300 тыс. долл.);
- арендатор несет полную ответственность за техническое состояние и работоспособность базового актива.

Приведенная сумма арендных платежей — 2300 тыс. долл. (1000 тыс. долл. × 2,3 долл.).

Так как компания «Йота2» — производитель оборудования:

1. Первоначальные затраты на заключения договора должны быть отражены в составе расходов на продажу отчетного периода.

Расходы на продажу (Дт «Прибыли и убытки») — 45 тыс. долл.

2. На дату начала аренды необходимо отразить выручку от продажи и себестоимость продажи оборудования.

Выручка от продажи рассчитывается как наименьшая величина из:

- справедливой стоимости базового актива (2300 тыс. долл.);
- приведенной суммы арендных платежей по рыночной ставке 9% годовых — 2531 тыс. долл. (1000 тыс. долл. × 2,531 долл.).

Вывод: выручка от продажи оборудования — 2300 тыс. долл.

Себестоимость реализации оборудования равна его балансовой стоимости за вычетом приведенной по норме доходности негарантированной ликвидационной стоимости.

Себестоимость реализации (Дт «Прибыли и убытки») — 1407 тыс. долл. (1500 тыс. долл. — 140 тыс. долл. × 0,665 долл.).

Валовая прибыль от продажи — 893 тыс. долл. (2300 тыс. – 1407 тыс.).

3. На дату начала аренды арендодатель отражает переданный в аренду базовый актив в качестве дебиторской задолженности, равной чистой инвестиции в аренду.

Чистая инвестиция в аренду — это приведенная по норме доходности сумма арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости.

Дебиторская задолженность по финансовой аренде на 01.10.16 — 2393 тыс. долл. (1000 тыс. долл. × 2,3 долл. + 140 тыс. долл. × 0,665 долл.).

Дебиторская задолженность амортизируется по модели эффективной ставки процента (14,56% годовых) с отражением финансового дохода (процентной выручки).

Финансовый доход от аренды (Кт «Прибыли и убытки») — 348 тыс. долл. (2393 тыс. долл. × 14,56%).

Балансовая стоимость дебиторской задолженности на 30.09.17 — 1741 тыс. долл. (2393 тыс. + 348 тыс. – 1000 тыс.),
в том числе:

- оборотный актив — 747 тыс. долл. (1000 тыс. долл. – 1741 тыс. долл. × 14,56%);
- внеоборотный актив — 994 тыс. долл. (1741 тыс. – 747 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Выручка от продаж	2300
Процентная выручка	348
Себестоимость реализации	(1407)
Валовая прибыль	1241
Расходы на продажу	(45)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	994
Оборотные активы	
Дебиторская задолженность по финансовой аренде	747

Пункт «b»

Примечание. Задание не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус и приведено в качестве иллюстрации.

Шаг 1. На дату начала аренды 1 октября 2016 года необходимо отразить выручку от реализации и себестоимость реализации, а также дебиторскую задолженность в размере чистой инвестиции в аренду.

Бухгалтерская проводка при отражении первоначальных затрат:

Дт «Расходы на продажу (прибыли и убытки)»	45 тыс. долл.
Кт «Поставщик услуг по заключению договора аренды»	45 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка по отражению выручки в размере справедливой стоимости:

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	2300 тыс. долл.
Кт «Выручка» (прибыли и убытки)	2300 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка по отражению приведенной негарантированной ликвидационной стоимости в дебиторской задолженности:

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	93 тыс. долл. (140 тыс. руб. × 0,665 долл.)
Кт «Запасы» (готовая продукция)	93 тыс. долл.

Бухгалтерская проводка по окончательному списанию балансовой стоимости запаса:

Дт «Себестоимость реализации» (прибыли и убытки)	1407 тыс. долл. (1500 тыс. – 93 тыс.)
Кт «Запасы» (готовая продукция)	1407 тыс. долл.

В результате вышеприведенных четырех проводок на конец дня 1 октября 2016 года:

- со счета «Запасы» будет полностью списана балансовая стоимость в сумме 1500 тыс. долл. Балансовая стоимость запасов готовой продукции в учете будет равной нулю;

- на счете «Дебиторская задолженность по финансовой аренде» будет сформирована сумма 2393 тыс. долл. (2300 тыс. + 93 тыс.);
- в отчете о прибыли или убытке сформируется валовая прибыль в сумме 893 тыс. долл. (2300 тыс. – 1407 тыс.);
- в отчете о прибыли или убытке будут отражены коммерческие расходы (расходы на продажу) в сумме 45 тыс. долл.

Шаг 3. Ежегодное отражение финансового дохода (процентной выручки) от передачи актива в аренду по ставке 14,56%:

Дт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	348 тыс. долл.
Кт «Прибыли и убытки»	348 тыс. долл.

Это сумма в первый год, далее см. расчет ежегодного дохода от аренды.

При этом полученные арендные платежи уменьшают дебиторскую задолженность.

Дт «Денежные средства»	1000 тыс. долл.
Кт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	1000 тыс. долл.

Расчет ежегодного дохода от аренды, \$'000

Год, закончившийся 30 сентября	Дебиторская задолженность на начало года	Доход по ставке 14,56%	Платежи	Дебиторская задолженность на конец года
2017	2393	348	(1000)	1741
2018	1741	254*	(1000)	995
2019	995	145	(1000)	140

* Округлено в большую сторону.

Шаг 4. Получение от арендатора оборудования в конце срока аренды (30 сентября 2019 года).

Закрывание дебиторской задолженности 30 сентября 2019 года оформится проводкой:

Дт «Запасы»	140 тыс. долл.
Кт «Дебиторская задолженность по финансовой аренде»	140 тыс. долл.

7.5. Операции продажи с обратной арендой

7.5.1. Особенности операций продажи с обратной арендой

МСФО (IFRS) 16 «Аренда» регулирует также специальный класс операций, так называемые операции продажи с обратной арендой. Смысл их в следующем: компания продает актив и тут же заключает с покупателем договор аренды. На практике такая ситуация возникает достаточно часто. Допустим, компания владеет зданием, которое использует в качестве офиса. Руководство компании принимает решение продать здание, и через некоторое время находится покупатель. Сделка купли-продажи совершена. Но здание невозможно покинуть мгновенно. Требуется время на то, чтобы найти новое помещение, перевести людей, оборудование, документы, демонтировать и снова раз-

вернуть компьютерную сеть. Поэтому продавец арендует актив у покупателя на период поиска нового помещения и на время переезда.

Но существует и другой тип операций. Когда передача юридических прав на актив и получение за него оплаты по договору купли-продажи де-факто является передачей залога в обмен на получение займа. А договор аренды позволяет продавцу-арендатору продолжать использование актива, осуществляя арендные платежи, которые опять же де-факто являются платежами в погашение займа.

Поэтому Совет по МСФО выделяет в МСФО (IFRS) 16 два типа операций продажи с обратной арендой:

- передача базового актива является продажей;
- передача базового актива не является продажей.

При этом решение о том, признается передача базового актива продажей или нет, должно основываться на МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Кратко для целей экзамена ДипИФР-Рус мы можем сформулировать:

продажа — это передача контроля над базовым активом покупателю.

При этом вспомним, что контроль над активом — это возможность (чаще всего обеспеченная юридическим правом):

- определять способ использования актива;
- получать будущие экономические выгоды от актива;
- ограничивать доступ третьих лиц к этим выгодам.

Таким образом, анализируя сделки с обратной продажей, прежде всего мы должны решить, передан в итоге контроль над базовым активом покупателю или нет.

При оценке того, передан покупателю контроль или нет, организации необходимо использовать индикаторы передачи контроля, указанные в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»:

- организация имеет существующее право на оплату актива (это может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования);
- покупатель получил право собственности над активом (право собственности может указывать на то, какая сторона имеет возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам);
- покупатель получил право физического владения над активом (возможность физического владения может указывать на то, какая сторона имеет возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам);
- покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с владением активом;
- покупатель принял актив (принятие актива покупателем может указывать на то, что он получил возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования).

В зависимости от перехода (не перехода) контроля будет отличаться порядок отражения операции в отчетности.

Передача базового актива	ПАМЯТКА: Операции продажи с обратной арендой
1. НЕ продажа (по IFRS 15)	<p>Это операция финансирования под залог базового актива.</p> <p>Продавец-арендатор: — продолжает учет базового актива; — полученное возмещение — финансовое обязательство (IFRS 9).</p> <p>Покупатель-арендодатель: — уплаченное возмещение — финансовый актив (IFRS 9).</p>
2. ПРОДАЖА (все случаи)	Покупатель-арендодатель: Обычное приобретение базового актива и аренда (операционная)
	Учет у продавца-арендатора
2.1. ПРОДАЖА по справедливой стоимости (аренда по рыночным ставкам)	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 60%;"> <p>Шаг 3. ПиУ от выбытия БС выбытия Доход от продажи</p> <p>БС Базового актива → Пропорция → Шаг 2 → Право пользования</p> <p>Полученное возмещение → Шаг 1 → Обязательство по аренде</p> </div> <div style="width: 35%;"> <p>Доход = Возмещение – Обязательство по аренде</p> <p>Право пользования = Часть прежней БС актива, рассчитанное как пропорция между:</p> <ul style="list-style-type: none"> • справедливой стоимостью актива • и обязательством по аренде <p>Обязательство = Приведенная стоимость договорных АП по рыночной ставке</p> </div> </div>
2.2. ПРОДАЖА по цене ВЫШЕ (или НИЖЕ) справедливой стоимости или аренда по ставке ВЫШЕ (или НИЖЕ) рыночной	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 60%;"> <p>Шаг 3. ПиУ от выбытия БС выбытия Доход от продажи</p> <p>БС Базового актива → Пропорция → Шаг 2.2 → Право пользования</p> <p>Полученное возмещение → Шаг 1 → Обязательство по аренде (+/- Корректировка)</p> </div> <div style="width: 35%;"> <p>Если продажа по цене:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ВЫШЕ справедливой стоимости Актива: Корректировка – это доп. финансирование; • НИЖЕ справедливой стоимости Актива: Корректировка — это предоплата по аренде. <p>Шаг 2.1 Корректировка (наиболее простой из расчетов) Разница между:</p> <ul style="list-style-type: none"> • справедливой стоимостью актива — • приведенная сумма (по рыночной ставке): <p>АП по договору — Рыночные АП.</p> </div> </div> <p>P. S. Корректировка нужна только для того, чтобы рассчитать Право пользования (через справедливую стоимость обязательства)</p>

Рис. 7.2. Памятка для операций продажи с обратной арендой

Примечание к рис. 7.2.

- БС — балансовая стоимость;
- АП — арендные платежи;

7.5.2. Операции продажи с обратной арендой, когда передача базового актива признается продажей

С точки зрения покупателя-арендодателя приобретение актива не требует никаких особых корректировок в учете. Покупатель-арендодатель отражает приобретение базового актива (запасов, основных средств, нематериальных активов или инвестиционной недвижимости) по правилам соответствующего стандарта и в дальнейшем отражает в учете договор операционной аренды.

А вот учет у продавца-арендатора несколько отличается от обычного порядка. Рассмотрим общий подход, когда продажа актива осуществляется по справедливой стоимости, и два частных случая, когда продажа актива осуществляется по цене большей (и меньшей), чем справедливая стоимость.

Продажа базового актива осуществляется по справедливой стоимости

Продавцу-арендатору необходимо провести выбытие части базового актива, относящейся к переданным покупателю правам, и оставить часть балансовой стоимости актива, относящейся к правам пользования.

Условно все проводки операции обратной аренды можно разделить на три шага:

- Шаг 1. Разделение полученного возмещения на доход от выбытия и обязательство по аренде.
- Шаг 2. Разделение прежней балансовой стоимости актива на себестоимость выбытия и актив в форме права пользования.
- Шаг 3. Расчет прибыли (убытка) от продажи актива.

Шаг 1. Разделение полученного возмещения на доход от выбытия и обязательство по аренде

Фактически полученное возмещение по договору продажи делится на:

- обязательство по аренде, которое рассчитывается как приведенная сумма арендных платежей, установленных в договоре, по рыночной ставке финансирования и
- доход от выбытия, рассчитываемый как разница между полученным возмещением и обязательством по аренде.

Шаг 2. Разделение прежней балансовой стоимости актива на себестоимость выбытия и актив в форме права пользования

На шаге 2 необходимо признать актив в форме права пользования как часть прежней балансовой стоимости пропорционально¹ справедливой стоимости прав пользования к справедливой стоимости базового актива.

¹ Здесь и далее в этой части представлен подход, используемый экзаменатором для расчета первоначальной стоимости актива в форме права пользования (см. задание 2.1 к экзаменационной сессии за июнь 2019 года). Существует и альтернативный подход, когда первоначальная стоимость актива в форме права пользования оценивается по справедливой стоимости прав пользования (см.: Кузьмин М. Продажа с обратной арендой по новым правилам: два подхода//МСФО на практике. 2018. Апрель. № 4). Текст статьи приведен в разделе электронных приложений к книге (см. приложение 2).

Чему равна справедливая стоимость прав пользования?

Так как продажа осуществляется по справедливой стоимости, можно ожидать, что установленные договором арендные платежи соответствуют рыночной ставке аренды¹. Таким образом, приведенная сумма (по рыночной процентной ставке) установленных в договоре арендных платежей, которые мы нашли на шаге 1, и будет равна справедливой стоимости арендных прав.

Балансовая стоимость выбытия будет равна разнице между балансовой стоимостью базового актива и рассчитанной первоначальной стоимостью актива в форме права пользования.

Шаг 3. Расчет прибыли (убытка) от продажи актива

Прибыль (убыток) от выбытия актива (соответствующих прав) будет равна разнице между доходом от продажи и балансовой стоимостью выбытия.

В дальнейшем актив в форме права пользования амортизируется по сроку аренды, а обязательство амортизируется по модели эффективной ставки процента.

ПРИМЕР 7.12. ОПЕРАЦИЯ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Компания «Тета» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

1 октября 2016 года компания «Тета» продала участок земли за 10 млн долл., что соответствовало его справедливой стоимости, и тут же взяла его в аренду сроком на 2 года. Договором аренды предусмотрены два платежа — 30 сентября 2017 года и 30 сентября 2018 года, в сумме 800 тыс. долл. каждый.

Балансовая стоимость земельного участка на 1 октября 2016 года равна 7 млн долл.

Рыночная ставка, по которой «Тета» может привлекать финансовые ресурсы, составляет 9% годовых. Приведенная стоимость 1 доллара к уплате в конце каждого года в течение 2 лет по ставке 9% годовых равна 1 доллар 76 центов.

Задание

а) объясните, как учесть данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года;

б) приведите бухгалтерские проводки, связанные с этой операцией.

Примечание. Задание в пункте «б» не будет тестироваться на экзамене, а рассматривается исключительно в целях более глубокого понимания.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.12

Пункт «а»

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Данный договор необходимо рассматривать как операцию продажи с обратной арендой.

¹ Не путайте понятия «рыночная ставка аренды» и «рыночная ставка процента». В первом случае имеется в виду арендный платеж, величина которого соответствует рыночной, во втором случае имеется в виду величина процента, по которой компания может привлекать финансирование на рынке.

Так как договор аренды земельного участка заключен только на 2 года, можно сделать вывод, что риски и выгоды, связанные с владением участком, несет покупатель, а значит, контроль над участком перешел к покупателю и передача базового актива — это продажа в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

Справедливая стоимость обязательства по аренде (и справедливая стоимость арендных прав) на дату начала аренды — это приведенная стоимость арендных платежей, установленных в договоре, по рыночной ставке процента — 1408 тыс. долл. (800 тыс. долл. \times 1,76).

Доход от продажи — это разница между справедливой стоимостью полученного возмещения и справедливой стоимостью обязательства по аренде — 8592 тыс. долл. (10 000 тыс. – 1408 тыс.).

Доля прав, оставшихся у продавца, это отношение справедливой стоимости прав пользования к справедливой стоимости актива — 14,08% (1408 тыс. долл. / 10 000 тыс. долл.).

Доля прав, переданных покупателю, — 85,92% (100% – 14,08%).

На дату начала аренды необходимо признать часть балансовой стоимости земельного участка как:

- актив в форме права пользования пропорционально доле оставшихся прав и
- балансовую стоимость выбытия актива пропорционально доле переданных прав.

Первоначальная стоимость актива в форме права пользования — 986 тыс. долл. (7000 тыс. долл. \times 14,08%).

Балансовая стоимость выбытия — 6014 тыс. долл. (7000 тыс. долл. \times 85,92%).

Прибыль от продажи основного средства (Кт «Прибыли и убытки») — 2578 тыс. долл. (8592 тыс. – 6014 тыс.).

Проверка расчета через долю переданных покупателю прав. Прибыль от выбытия: 2578 тыс. долл. (10 000 тыс. долл. – 7000 тыс. долл.) \times 85,92%.

Актив в форме права пользования амортизируется по сроку аренды.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 493 тыс. долл. (986 тыс. долл. / 2 года).

Балансовая стоимость актива в форме права пользования на 30.09.17 — 493 тыс. долл. (986 тыс. – 493 тыс.).

Актив отражается в составе внеоборотных активов.

Обязательство по аренде амортизируется с использованием ставки 9% годовых.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 127 тыс. долл. (1408 тыс. долл. \times 9%).

Обязательство по аренде на 30 октября 2017 года — 735 тыс. долл. (1408 тыс. + 127 тыс. – 800 тыс.) (все обязательство краткосрочное).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Прибыль от выбытия земельного участка	2578
Амортизация актива в форме права на аренду	(493)
Расходы на финансирование	(127)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Актив в форме права пользования	493
Краткосрочное обязательство	
Обязательство по аренде	735

Пункт «в»

Примечание. Задание не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус и приведено в качестве иллюстрации.

Полученное возмещение в сумме 10 000 тыс. долл. будет рассматриваться как:

- доход от продажи актива — 8592 тыс. долл. (10 000 тыс. – 1408 тыс.);
- обязательство по аренде — 1408 тыс. долл. (800 тыс. долл. × 1,76).

Проводки при получении возмещения будут следующие:

- Дт «Денежные средства» 10 000 тыс. долл.
- Кт «Прибыли и убытки» 8592 тыс. долл.
- Кт «Обязательство по аренде» 1408 тыс. долл.

Выбытие балансовой стоимости будет оформлено следующими проводками:

- Дт «Прибыли и убытки» 6014 тыс. долл.
- Дт «Актив в форме права пользования» 986 тыс. долл.
- Кт «Основные средства» 7000 тыс. долл.

На счете прибылей и убытков будет сформирована прибыль от продажи земельного участка в сумме 2578 тыс. долл. (8592 тыс. – 6014 тыс.).

Актив в форме права пользования амортизируется:

- Дт «Прибыли и убытки» 493 тыс. долл.
- Кт «Актив в форме права пользования» 493 тыс. долл.

На конец отчетного года балансовая стоимость актива в форме права пользования — 493 тыс. долл. (986 тыс. – 493 тыс.).

Обязательство по аренде амортизируется по ставке 9% годовых:

- Дт «Прибыли и убытки» 127 тыс. долл.
- Кт «Обязательство по аренде» 127 тыс. долл.

На конец отчетного периода на счете «Обязательство по аренде» будет сумма 735 тыс. долл. (1408 тыс. + 127 тыс. – 800 тыс.).

Обратите внимание, что в следующем году будут начислены проценты в сумме 65 тыс. долл. (735 тыс. долл. × 9%) (с учетом округления в меньшую сторону), и обязательство в конце следующего года будет полностью погашено.

Обязательство в конце следующего года — 0 тыс. долл. (735 тыс. + 65 тыс. – 800 тыс.).

Продажа базового актива осуществляется по цене, отличной от справедливой стоимости

Особенности учета также возникают, когда цена продажи базового актива отличается от его справедливой стоимости или арендные платежи отличаются от рыночной ставки аренды, ведь стороны могут договориться о том, что продажа осуществляется по цене ниже справедливой стоимости, и это будет компенсировано более низкими арендными платежами. Или, наоборот, продажа будет осуществлена по цене выше справедливой стоимости, что, в свою очередь, компенсируют более высокие арендные платежи по сравнению с рыночным уровнем.

Напомним, что в случае продажи по справедливой стоимости учетные проводки «укладывались» в три шага:

- **Шаг 1.** Разделение полученного возмещения на доход от выбытия и обязательство по аренде.
- **Шаг 2.** Разделение прежней балансовой стоимости актива на себестоимость выбытия и актив в форме права пользования пропорционально справедливой стоимости прав пользования и справедливой стоимости базового актива.
- **Шаг 3.** Расчет прибыли (убытка) от продажи актива.

При продаже базового актива по цене, отличной от справедливой стоимости, «проблема» возникает в том, что арендный платеж, установленный в договоре, будет отличаться от рыночной ставки аренды. Таким образом, приведенная по рыночной ставке сумма арендных платежей, установленных в договоре, не будет равна справедливой стоимости прав пользования. И, как следствие, мы не сможем корректно разделить прежнюю балансовую стоимость базового актива на себестоимость выбытия и актив в форме права пользования (шаг 2).

Таким образом, нам необходимо сделать уточнение (корректировку) на шаге 2. Расчеты и проводки на шаге 1 и шаге 2 остаются без изменений.

Для того чтобы сделать корректное разделение, необходимо найти справедливую стоимость прав пользования. Для этого нужно скорректировать приведенную стоимость установленных в договоре платежей на некую «корректировку».

Корректировка рассчитывается как разница между (стандарт рекомендует выбрать наиболее простой способ из представленных):

справедливой стоимостью полученного возмещения и справедливой стоимостью базового актива;

приведенной стоимостью арендных платежей, установленных в договоре, и приведенной стоимостью арендных платежей, рассчитанных исходя из рыночной ставки аренды.

Обратите внимание

Приведенная стоимость (по рыночной ставке процента) арендных платежей, рассчитанных исходя из рыночной ставки аренды, — это и есть справедливая стоимость арендных прав.

В какую сторону проводить корректировку?

Представим себе, что продажа базового актива произошла по цене выше справедливой стоимости. Почему контрагент, зная о справедливой стоимости актива, согласился заплатить более высокую цену? Скорее всего, продавец просто получил дополнительное финансирование и возврат этого финансирования учтен в увеличенных арендных платежах (по сравнению с рыночными ставками аренды). Таким образом, чтобы найти справедливую стоимость прав пользования, нам необходимо уменьшить приведенную сумму установленных в договоре платежей на сумму корректировки.

Представим обратную ситуацию, когда продажа базового актива произошла по цене ниже справедливой стоимости. Почему продавец, зная о справедливой стоимости актива, согласился продать за более низкую цену? Скорее всего, это связано с тем, что

арендные платежи, установленные в договоре, также ниже рыночной ставки аренды. Таким образом, чтобы найти справедливую стоимость прав пользования, нам необходимо увеличить приведенную сумму установленных в договоре платежей на сумму корректировки.

Резюмируя вышесказанное, корректировка учитывается как:

- полученное финансирование, если полученное возмещение от продажи больше справедливой стоимости базового актива;
- предоплата арендных платежей, если полученное возмещение от продажи меньше справедливой стоимости базового актива.

При решении экзаменационных задач вы можете столкнуться с ситуацией, когда в условии не будет указана справедливая стоимость базового актива, а будет указана только цена продажи базового актива, величина арендного платежа, установленного договором, и рыночная ставка аренды.

Тогда справедливую стоимость базового актива можно найти следующим образом:

- если арендный платеж, установленный в договоре, больше рыночной ставки аренды, то справедливая стоимость базового актива равна цене продажи за вычетом корректировки;
- если арендный платеж, установленный в договоре, меньше рыночной ставки аренды, то справедливая стоимость базового актива равна цене продажи плюс корректировка.

При решении экзаменационной задачи у вас может возникнуть вопрос: как разделять обязательство по аренде и дополнительное финансирование (ведь каждый из них должен быть разделен еще на долгосрочную и краткосрочную части с учетом того, что в договоре установлена единая сумма платежа)? Рекомендуем вначале разделить обязательство по договору на долгосрочную и краткосрочную части, а потом каждую из этих частей — на компонент дополнительного финансирования и компонент арендного платежа пропорционально величине корректировки и приведенной сумме договорных арендных платежей при первоначальном признании.

Далее необходимо разделить платеж, установленный в договоре, на платеж по аренде и платеж по погашению дополнительного финансирования. Разделение платежа необходимо делать пропорционально величине корректировки и приведенной сумме договорных арендных платежей при первоначальном признании.

Мы продемонстрируем этот подход в нижеследующем примере, хотя ожидаем, что экзаменатор сформулирует задачу так, что долгосрочной части не будет совсем и необходимо будет разделить только краткосрочное обязательство на компонент финансирования и компонент аренды.

ПРИМЕР 7.13. ОПЕРАЦИЯ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ (ПО ЦЕНЕ ВЫШЕ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ АКТИВА)

Компания «Лямбда» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

1 октября 2016 года компания «Лямбда» продала участок земли за 11 млн долл. и тут же взяла его в аренду сроком на 3 года. Договором аренды предусмотрены три платежа, 30 сентября 2017 года, 30 сентября 2018 года и 30 сентября 2019 года, в сумме 1,2 млн долл. каждый.

Балансовая стоимость земельного участка на 1 октября 2016 года равна 7 млн долл., а его справедливая стоимость — 10 млн долл.

Рыночная ставка, по которой «Лямбда» может привлекать финансовые ресурсы, составляет 9% годовых. Приведенная стоимость 1 доллара к уплате в конце каждого года в течение 3 лет по ставке 9% процентов годовых равна 2 доллара 53 цента.

Задание:

а) объясните, как учесть данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года;

б) приведите бухгалтерские проводки, связанные с этой операцией.

Примечание. Задание в пункте «б» не будет тестироваться на экзамене, а рассматривается исключительно в целях более глубокого понимания.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.13

Пункт «а»

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Данный договор необходимо рассматривать как операцию продажи с обратной арендой.

Так как договор аренды земельного участка заключен только на 3 года, можно сделать вывод, что риски и выгоды, связанные с владением участком, несет покупатель, а значит, контроль над участком перешел к покупателю и передача базового актива — это продажа в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

Необходимо разделить полученное возмещение на:

- обязательство по договору аренды и
- доход от продажи актива.

Обязательство по договору аренды на дату начала аренды — это приведенная стоимость арендных платежей, установленных в договоре, по рыночной ставке процента — 3036 тыс. долл. (1200 тыс. долл. × 2,53).

Доход от продажи — это разница между справедливой стоимостью полученного возмещения и обязательством по договору аренды — 7964 тыс. долл. (11 000 тыс. долл. – 3036 тыс. долл.).

Превышение справедливой стоимости вознаграждения за участок над справедливой стоимостью участка необходимо рассматривать как полученное финансирование.

Полученное финансирование (корректировка) — 1000 тыс. долл. (11 000 тыс. долл. – 10 000 тыс. долл.).

Справедливая стоимость прав пользования на дату начала аренды — это приведенная стоимость арендных платежей, установленных в договоре за вычетом корректировки, — 2036 тыс. долл. (3036 тыс. долл. – 1000 тыс. долл.).

Доля прав, оставшихся у продавца, — это отношение справедливой стоимости прав пользования к справедливой стоимости актива — 20,36% (2036 тыс. долл. / 10 000 тыс. долл.).

Доля прав, переданных покупателю, — 79,64% (100% – 20,36%).

На дату начала аренды необходимо признать часть балансовой стоимости земельного участка как:

- актив в форме права пользования пропорционально доле оставшихся прав и
- балансовую стоимость выбытия актива пропорционально доле переданных прав.

Первоначальная стоимость актива в форме права пользования — 1425 тыс. долл. (7000 тыс. долл. × 20,36%).

Балансовая стоимость выбытия — 5575 тыс. долл. ($7000 \text{ тыс. долл.} \times 79,64\%$).

Прибыль от продажи основного средства (Кт «Прибыли и убытки») — 2389 тыс. долл. ($7964 \text{ тыс. долл.} - 5575 \text{ тыс. долл.}$).

Проверка расчета через долю переданных покупателю прав. Прибыль от выбытия: 2389 тыс. долл. ($[10\,000 \text{ тыс. долл.} - 7000 \text{ тыс. долл.}] \times 79,64\%$).

Актив в форме права пользования амортизируется по сроку аренды.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 475 тыс. долл. ($1425 \text{ тыс. долл.} / 3 \text{ года}$).

Балансовая стоимость актива в форме права пользования на 30.09.17 — 950 тыс. долл. ($1425 \text{ тыс.} - 475 \text{ тыс.}$).

Актив отражается в составе внеоборотных активов.

Обязательство по аренде и дополнительное финансирование амортизируются с использованием ставки 9% годовых.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 273 тыс. долл. ($2036 \text{ тыс. долл.} \times 9\% + 1000 \text{ тыс. долл.} \times 9\% = 183 \text{ тыс. долл.} + 90 \text{ тыс. долл.}$).

Платеж по договору (1200 тыс. долл.) разделяется пропорционально справедливой стоимости арендных прав и величине корректировки на:

- платеж по аренде — 805 тыс. долл. ($1200 \text{ тыс. долл.} \times 2036 \text{ тыс. долл.} / 3036 \text{ тыс. долл.}$);
- платеж по возврату финансирования — 395 тыс. долл. ($1200 \text{ тыс. долл.} \times 1000 \text{ тыс. долл.} / 3036 \text{ тыс. долл.}$).

Обязательство по аренде на 30 октября 2017 года — 1414 тыс. долл. ($2036 \text{ тыс. долл.} + 183 \text{ тыс. долл.} - 805 \text{ тыс. долл.}$), в том числе:

- Краткосрочная часть — 678 тыс. долл. ($805 \text{ тыс. долл.} - 1414 \text{ тыс. долл.} \times 9\%$).
- Долгосрочная часть — 736 тыс. долл. ($1414 \text{ тыс. долл.} - 678 \text{ тыс. долл.}$).

Обязательство по дополнительному финансированию (займу) на 30 октября 2017 года — 695 тыс. долл. ($1000 \text{ тыс. долл.} + 90 \text{ тыс. долл.} - 395 \text{ тыс. долл.}$), в том числе:

- Краткосрочная часть — 332 тыс. долл. ($395 \text{ тыс. долл.} - 695 \text{ тыс. долл.} \times 9\%$).
- Долгосрочная часть — 363 тыс. долл. ($695 \text{ тыс. долл.} - 332 \text{ тыс. долл.}$).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Прибыль от выбытия земельного участка	2389
Амортизация актива в форме права на аренду	(475)
Расходы на финансирование	(273)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Актив в форме права пользования	950
Долгосрочные обязательства	
Займы	363
Обязательство по аренде	736
Краткосрочные обязательства	
Займы	332
Обязательство по аренде	678

Пункт «b»

Примечание. Задание не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус и приведено в качестве иллюстрации.

Проводки при получении возмещения в сумме 11 000 тыс. долл. будут следующие:

- Дт «Денежные средства» 11 000 тыс. долл.
- Кт «Прибыли и убытки» 7964 тыс. долл.
- Кт «Обязательство по аренде» 2036 тыс. долл.
- Кт «Обязательство по займу» 1000 тыс. долл.

Выбытие балансовой стоимости будет оформлено следующими проводками:

- Дт «Прибыли и убытки» 5575 тыс. долл.
- Дт «Актив в форме права пользования» 1425 тыс. долл.
- Кт «Основные средства» 7000 тыс. долл.

На счете прибылей и убытков будет сформирована прибыль от продажи земельного участка в сумме 2389 тыс. долл. (7964 тыс. – 5575 тыс.).

Актив в форме права пользования амортизируется:

- Дт «Прибыли и убытки» 475 тыс. долл.
- Кт «Актив в форме права пользования» 475 тыс. долл.

На конец отчетного года балансовая стоимость актива в форме права пользования — 950 тыс. долл. (1425 тыс. – 475 тыс.).

Обязательство по аренде и займу амортизируется по ставке 9% годовых:

- Дт «Прибыли и убытки» 273 тыс. долл.
- Кт «Обязательство по аренде» 183 тыс. долл. (2036 тыс. долл. × 9%).
- Кт «Обязательство по займу» 90 тыс. долл. (1000 тыс. долл. × 9%).

Разделим платеж, установленный в договоре, в сумме 1200 тыс. долл. на часть, относящуюся к договору аренды, и часть, относящуюся к погашению дополнительного финансирования:

- платеж по возврату финансирования — 395 тыс. долл. (1200 тыс. долл. × 1000 тыс. долл. / 3036 тыс. долл.);
- платеж по аренде — 805 тыс. долл. (1200 тыс. долл. – 395 тыс. долл.).

На конец отчетного периода на счете «Обязательство по аренде» будет сумма 1414 тыс. долл. (2036 тыс. долл. + 183 тыс. долл. – 805 тыс. долл.). В отчете о финансовом положении ее нужно будет разделить на долгосрочную и краткосрочную части (в пункте «а» они представлены соответственно как 736 тыс. долл. и 678 тыс. долл.).

На конец отчетного периода на счете «Обязательство по займам» будет сумма 695 тыс. долл. (1000 тыс. долл. + 90 тыс. долл. – 395 тыс. долл.). В отчете о финансовом положении ее нужно будет разделить на долгосрочную и краткосрочную части (в пункте «а» они представлены соответственно как 363 тыс. долл. и 332 тыс. долл.).

**ПРИМЕР 7.14. ОПЕРАЦИЯ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ
(АРЕНДНЫЙ ПЛАТЕЖ МЕНЬШЕ РЫНОЧНОЙ АРЕНДНОЙ СТАВКИ)**

Компания «Эта» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

1 октября 2016 года «Эта» продала складской комплекс за 12 млн долл. и тут же взяла его в аренду на 2 года. Договором аренды предусмотрены два платежа 30 сентября 2017 года и 30 сентября 2018 года в сумме 500 тыс. долл. каждый.

На 1 октября 2016 года рыночная ставка аренды составляла 900 тыс. долл. в год при оплате в конце года.

Балансовая стоимость складского комплекса на 1 октября 2016 года равна 9 млн долл.

Рыночная ставка, по которой «Лямбда» может привлекать финансовые ресурсы, составляет 9% годовых. Приведенная стоимость 1 доллара к уплате в конце каждого года в течение 2 лет по ставке 9% годовых равна 1 доллару 76 центам.

Задание:

а) объясните, как учесть данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года;

б) приведите бухгалтерские проводки, связанные с этой операцией.

Примечание. Задание в пункте «б» не будет тестироваться на экзамене, а рассматривается исключительно в целях более глубокого понимания.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.14

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Данный договор необходимо рассматривать как операцию продажи с обратной арендой.

Так как договор аренды складского комплекса заключен только на 2 года, можно сделать вывод, что риски и выгоды, связанные с владением участком, несет покупатель, а значит, контроль над участком перешел к покупателю, и передача базового актива — это продажа в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

Необходимо разделить полученное возмещение на:

- обязательство по договору аренды и
- доход от продажи актива.

Обязательство по договору аренды на дату начала аренды — это приведенная стоимость арендных платежей, установленных в договоре, по рыночной ставке процента — 880 тыс. долл. ($500 \text{ тыс. долл.} \times 1,76$).

Доход от продажи — это разница между справедливой стоимостью полученного возмещения и обязательством по договору аренды — 11 120 тыс. долл. ($12\,000 \text{ тыс.} - 880 \text{ тыс.}$).

Так как арендный платеж отличается от рыночной ставки аренды, необходимо рассчитать корректировку справедливой стоимости продажи как разницу между приведенной стоимостью арендных платежей, установленных в договоре, и приведенной стоимостью арендных платежей, рассчитанных исходя из рыночной ставки.

Корректировка — 704 тыс. долл. ($900 \text{ тыс. долл.} \times 1,76 - 880 \text{ тыс. долл.}$).

Корректировку необходимо учитывать как предоплату по аренде.

Справедливая стоимость прав пользования на дату начала аренды — это приведенная стоимость арендных платежей, установленных в договоре, плюс корректировка — 1584 тыс. долл. ($880 \text{ тыс.} + 704 \text{ тыс.}$).

Справедливая стоимость складского комплекса — это справедливая стоимость полученного возмещения плюс корректировка — 12 704 тыс. долл. ($12\,000 \text{ тыс.} + 704 \text{ тыс.}$).

Доля прав, оставшихся у продавца, — это отношение справедливой стоимости прав пользования к справедливой стоимости актива — 12,47% ($1584 \text{ тыс. долл.} / 12\,704 \text{ тыс. долл.}$).

Доля прав, переданных покупателю, — 87,53% ($100\% - 12,47\%$).

На дату начала аренды необходимо признать часть балансовой стоимости земельного участка как:

- актив в форме права пользования пропорционально доле оставшихся прав и
- балансовую стоимость выбытия актива пропорционально доле переданных прав.

Первоначальная стоимость актива в форме права пользования — 1122 тыс. долл. (9000 тыс. долл. × 12,47%).

Балансовая стоимость выбытия — 7878 тыс. долл. (9000 тыс. долл. × 87,52%).

Прибыль от продажи основного средства (Кт «Прибыли и убытки») — 3242 тыс. долл. (11120 тыс. долл. – – 7878 тыс. долл.).

Проверка расчета через долю переданных покупателю прав. Прибыль от выбытия: 3242 тыс. долл. ((12 704 тыс. долл. – 9000 тыс. долл.) × 87,52%).

Актив в форме права пользования амортизируется по сроку аренды.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 561 тыс. долл. (1122 тыс. долл. / 2 года).

Балансовая стоимость актива в форме права пользования на 30.09.17 — 561 тыс. долл. (1122 тыс. – – 561 тыс.). Актив отражается в составе внеоборотных активов.

Обязательство по аренде амортизируется с использованием ставки 9% годовых.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 79 тыс. долл. (880 тыс. долл. × 9%).

Обязательство по аренде на 30 октября 2017 года — 459 тыс. долл. (880 тыс. + 79 тыс. – 500 тыс.) (все обязательство краткосрочное).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Прибыль от выбытия складского комплекса	3242
Амортизация актива в форме права на аренду	(561)
Расходы на финансирование	(79)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Актив в форме права пользования	561
Краткосрочное обязательство	
Обязательство по аренде	459

Пункт «b»

Примечание. Задание не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус и приведено в качестве иллюстрации.

Проводки при получении возмещения в сумме 12 000 тыс. долл. будут следующие:

- Дт «Денежные средства» 12 000 тыс. долл.
- Кт «Прибыли и убытки» 11 120 тыс. долл.
- Кт «Обязательство по аренде» 880 тыс. долл.

Выбытие балансовой стоимости будет оформлено следующими проводками:

- Дт «Прибыли и убытки» 7878 тыс. долл.
- Дт «Актив в форме права пользования» 1122 тыс. долл.
- Кт «Основные средства» 9000 тыс. долл.

На счете прибылей и убытков будет сформирована прибыль от продажи земельного участка в сумме 3242 тыс. долл. (11 120 тыс. – 7878 тыс.).

Актив в форме права пользования амортизируется:

- Дт «Прибыли и убытки» 561 тыс. долл.
- Кт «Актив в форме права пользования» 561 тыс. долл.

На конец отчетного года балансовая стоимость актива в форме права пользования — 561 тыс. долл. (1122 тыс. – 561 тыс.).

Обязательство по аренде амортизируется по ставке 9% годовых:

- Дт «Прибыли и убытки» 79 тыс. долл.
- Кт «Обязательство по аренде» 79 тыс. долл.

На конец отчетного периода на счете «Обязательство по аренде» будет сумма 459 тыс. долл. (880 тыс. + 79 тыс. – 500 тыс.).

Обратите внимание, что в следующем году будут начислены проценты в сумме 41 тыс. долл. (459 тыс. долл. × 9%) и обязательство в конце следующего года будет полностью погашено (459 тыс. долл. + 41 тыс. долл. – 500 тыс. долл.).

7.5.3. Операции продажи с обратной арендой, когда передача базового актива не признается продажей

Экономический смысл подобной операции – предоставление финансирования под залог (обеспечение) актива (чаще всего недвижимости). Для заимодателя юридическое вступление в права по активу, фактически исполняющему роль залога, является еще одним элементом, гарантирующим безопасное исполнение сделки по предоставлению займа.

Как правило, операции продажи с последующей финансовой арендой производятся по цене существенно ниже справедливой стоимости актива, и это естественно, так как стоимость залогового имущества должна превышать сумму займа, чтобы в случае реализации чистая выручка от продажи покрыла как сумму долга, так и сумму начисленных, но не уплаченных процентов.

Если передача базового актива продавцом-арендатором не признается продажей, то учет операции производится следующим образом:

- продавец-арендатор продолжает признание переданного актива, а полученное возмещение признает в качестве финансового обязательства и учитывает его в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- покупатель-арендодатель не признает полученный базовый актив, а переданное возмещение учитывает по МСФО (IFRS) 9.

ПРИМЕР 7.15. ОПЕРАЦИЯ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ, НЕ УДОВЛЕТВОРЯЮЩАЯ КРИТЕРИЯМ ПРОДАЖИ

Компании «Дельта» и «Омега» готовят отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года. Компании не являются связанными сторонами.

1 октября 2016 года «Дельта» продала свое офисное здание компании «Омега» за 10 млн долл. и тут же взяла его в аренду на 3 года. Арендные платежи установлены в размере 400 тыс. долл. в год и подлежат оплате в конце каждого года.

По условиям договора «Дельта» имеет право продолжать использовать здание в качестве офиса и несет полную ответственность за его техническое состояние. По условиям договора аренды компания «Дельта» имеет опцион на выкуп здания по цене 11 296 тыс. долл. в конце срока аренды.

Балансовая стоимость здания на 1 октября 2016 года равна 8 млн долл. Ожидаемый срок полезного использования составляет 40 лет начиная с 1 октября 2016 года. Справедливая стоимость здания на эту же дату оценивается в 15 млн долл.

Рыночная ставка, по которой «Дельта» может привлекать финансовые ресурсы, составляет 8% годовых. Приведенная стоимость по ставке 8% годовых 1 доллара к уплате в конце трехлетнего периода равна 79,4 цента, каждого года в течение 3 лет — 2 доллара 57,7 цента.

Задание:

объясните, как учесть данную ситуацию в финансовой отчетности, и подготовьте соответствующие выписки из отчета о финансовом положении и из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года:

а) для компании «Дельта»;

б) для компании «Омега».

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 7.15

Пункт «а». Учет с точки зрения компании «Дельта»

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Данный договор необходимо рассматривать как операцию продажи с обратной арендой.

Контроль над активом остался у продавца (компании «Дельта»), так как существуют следующие признаки, что риски и выгоды, связанные с владением активом, не переданы покупателю:

- имеется опцион (право) продавца на выкуп актива, и, скорее всего, продавец воспользуется этим правом, так как цена выкупа значительно меньше справедливой стоимости актива;
- продавец (компания «Дельта») продолжает нести полную ответственность за техническое состояние здания.

Вывод: передача актива покупателю не является продажей.

Продавец продолжает учитывать актив в своей финансовой отчетности в качестве основного средства и начислять амортизацию.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 200 тыс. долл. (8000 тыс. долл. / 40 лет). Балансовая стоимость основного средства на 30 сентября 2017 года — 7800 тыс. долл. (8000 тыс. – 200 тыс.).

Основное средство учитывается как внеоборотный актив.

Полученное возмещение учитывается как финансовое обязательство в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Первоначальная оценка финансового обязательства осуществляется по справедливой стоимости и равна приведенной сумме арендных платежей с учетом опциона по рыночной процентной ставке.

Финансовое обязательство на 01.10.16 — 10 000 тыс. долл. (400 тыс. долл. × 2,577 долл. + 11 296 тыс. долл. × 0,794 долл.).

Финансовое обязательство учитывается по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента с отражением расходов на финансирование.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 800 тыс. долл. (10 000 тыс. долл. × 8%).

Балансовая стоимость финансового обязательства на 30 сентября 2017 года — 10 400 тыс. долл. (10 000 тыс. + 800 тыс. – 400 тыс.) (обязательство полностью долгосрочное).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Амортизация основных средств	(200)
Расходы на финансирование	(800)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Основные средства	7800
Долгосрочные обязательства	
Финансовое обязательство	10,400

Пункт «в». Учет с точки зрения компании «Омега»

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 16.

Данный договор необходимо рассматривать как операцию продажи с обратной арендой.

Контроль над активом остался у продавца (компании «Дельта»), так как существуют следующие признаки, что риски и выгоды, связанные с владением активом, не переданы покупателю:

- имеется опцион (право) продавца на выкуп актива, и, скорее всего, продавец воспользуется этим правом, так как цена выкупа значительно меньше справедливой стоимости актива;
- продавец (компания «Дельта») продолжает нести полную ответственность за техническое состояние здания.

Вывод: передача актива покупателю не является продажей.

Покупатель не признает в своем учете покупку базового актива.

Переданное возмещение учитывается как финансовый актив в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Первоначальная оценка финансового актива осуществляется по справедливой стоимости и равна приведенной сумме арендных платежей с учетом опциона по рыночной процентной ставке.

Финансовый актив на 01.10.16 — 10 000 тыс. долл. (400 тыс. долл. × 2,577 долл. + 11 296 тыс. долл. × 0,794 долл.).

Финансовый актив учитывается по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента с отражением финансового дохода.

Финансовый доход (Кт «Прибыли и убытки») — 800 тыс. долл. (10 000 тыс. долл. × 8%).

Балансовая стоимость финансового актива на 30.09.17 — 10 400 тыс. долл. (10 000 тыс. + 800 тыс. – 400 тыс.) (актив полностью внеоборотный).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2017 года

Прибыли и убытки	\$'000
Финансовый доход	800

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2017 года

Внеоборотные активы	\$'000
Финансовый актив	10 400

ГЛАВА 8. IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»

8.1. Выручка. Общие положения

Стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» был выпущен в мае 2014 года и заменил собой стандарты МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» и МСФО (IAS) 18 «Выручка».

МСФО (IFRS) 15 является результатом совместной работы Совета по МСФО и Совета по стандартам финансовой отчетности США (FASB) по совершенствованию принципов признания и раскрытия информации о выручке. FASB со своей стороны одновременно с МСФО (IFRS) 15 выпустил практически аналогичный стандарт Topic 606 «Выручка по договорам с покупателями». Это важный шаг на пути сближения двух систем: МСФО и US GAAP, так как выручка — один из ключевых показателей финансовой отчетности. На экзамене ДипИФР-Рус МСФО (IFRS) 15 впервые тестировался в декабре 2015 года.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

По сравнению с прежними стандартами МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18 в МСФО (IFRS) 15 фокус внимания перенесен на контракт с покупателем. Если МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18 акцентировались на проблеме признания и оценки выручки от конкретного товара или услуги, то МСФО (IFRS) 15 в большей степени сосредоточен на том, как исполняет свои обязанности продавец в рамках договора с покупателем.

Совет по МСФО выделяет пять основных шагов в ходе признания выручки.

Шаг 1. Идентификация договора с покупателем

Выручка признается только при наличии договора (контракта) с покупателем. Сам контракт может быть заключен как в письменной, так и в устной форме (зависит от требований законодательства или обычаев деловой практики конкретной страны).

Шаг 2. Идентификация обязанностей, подлежащих исполнению, по договору с покупателем

В рамках заключенного договора необходимо определить, какие обязанности по его исполнению принял на себя продавец. В рамках одного договора в обязанности продавца

может входить передача различных (отличимых друг от друга) товаров и услуг. Каждый такой товар или услуга должны быть идентифицированы.

Шаг 3. Определение цены сделки

Договор может содержать множество различных условий, связанных с оплатой покупателем товаров и услуг. В качестве условий может выступать как требование предоплаты, так и возможность предоставления длительной отсрочки платежа; сделка может иметь фиксированную и переменную части возмещения; договор может исполняться как денежными средствами, так и путем предоставления неденежного возмещения.

В общем виде цена сделки определяется на дату заключения договора. Если временной фактор существен, считается, что в условии договора присутствует компонент финансирования, который должен быть выявлен и учтен отдельно. Переменный компонент учитывается в цене сделки, если вероятность его получения высока.

Шаг 4. Распределение цены сделки на обязанности, подлежащие исполнению, по договору

Полученная на предыдущем шаге цена сделки должна быть распределена на отличимые товары и услуги, которые были идентифицированы на шаге 2.

Шаг 5. Признание выручки

Выручка признается по мере того, как продавец выполняет свои обязанности по договору. Выполнение обязанности может быть осуществлено как в определенный момент времени, так и в течение периода времени (определяется путем оценки степени выполнения обязанности).

В целом выручка признается по мере передачи контроля над товаром или услугой покупателю.

8.1.1. Определения

Рассмотрим основные определения.

Договор — это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства (правовая защита при этом обеспечивается действующим законодательством).

Покупатель — сторона, заключившая договор с организацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение.

Выручка — это доход, возникающий в ходе обычной деятельности организации.

Актив по договору (право на возмещение) — это право организации на получение возмещения за переданные товары и услуги, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени (например, выполнения организацией определенных обязательств в будущем).

Дебиторская задолженность — это безусловное право организации на возмещение. Безусловное право на возмещение — это право на возмещение, обусловленное лишь течением времени.

Обязательство по договору — обязанность организации:

- передать товары или услуги **покупателю**, за которые:
 - организация получила возмещение;
 - сумма возмещения подлежит оплате покупателем;
- вернуть определенную сумму покупателю.

Обязанность к исполнению — это обещание в договоре с покупателем передать покупателю ряд отличимых товаров и услуг (определение дано упрощенно).

Отличимые товары и услуги — это товары и услуги, которые могут быть отдельно идентифицированы от других обещаний по договору и от которых покупатель может получить выгоду отдельно либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя есть доступ.

Например, бесплатная (для покупателя) доставка товаров может быть отличимой услугой, а может и не быть. Это зависит от того, осуществляет ли продавец доставку товаров как отдельную услугу или нет. Если доставка товаров — отдельная услуга, то и в рамках данного договора бесплатная доставка является отличимой услугой. Если продавец не предоставляет услуги отдельно, а осуществляет безусловную доставку всех товаров покупателям, то услуга доставки не является отличимой. При этом, конечно, покупатель получает выгоду от доставки приобретенных товаров.

Если рассматривать, к примеру, административную деятельность продавца по оформлению договора с покупателем, то она не может являться отличимой услугой, так как покупатель не может получить выгоду от данного (внутреннего для продавца) вида деятельности.

Рассмотрим внимательно понятия «актив по договору (право на возмещение)» и «дебиторская задолженность».

МСФО (IFRS) 15 изменил привычное понимание дебиторской задолженности как задолженности покупателя по поставленным, но не оплаченным товарам или услугам. В нынешней трактовке стандарта это безусловное право организации на получение возмещения.

Таким образом, если покупатель в соответствии с договором должен внести предоплату (за еще не поставленные товары и услуги), то в момент заключения договора продавец отражает у себя в учете дебиторскую задолженность и обязательство передать товары или услуги (за которые возмещение подлежит оплате).

Актив по договору (право на возмещение) — это право на получение возмещения за переданные товары и услуги, но не являющееся на отчетную дату безусловным (то есть существуют дополнительные условия, которые продавец должен выполнить).

Допустим, продавец в течение отчетного периода отгрузил покупателю товары на сумму 100 тыс. долл. В соответствии с договором обязанность покупателя по поставленным товарам возникнет, когда продавец отгрузит товары на сумму 150 тыс. долл.

Таким образом, продавец в своей отчетности не вправе квалифицировать сумму отгруженных товаров как дебиторскую задолженность, так как нет безусловного права получить возмещение от покупателя. Поэтому продавец классифицирует сумму в 100 тыс. долл. как актив по договору (право на возмещение).

Также для лучшего понимания требований стандарта вспомним определения дохода и контроля.

Доход — это увеличение активов или уменьшение обязательств, приводящее к увеличению собственного капитала, не связанного со вкладами собственников.

Контроль — это возможность (чаще всего защищенная юридическими правами):

- определять способ использования актива;
- получать будущие экономические выгоды от актива;
- ограничивать доступ третьих лиц к этим выгодам.

8.1.2. Идентификация договора с покупателем и определение обязанностей к исполнению

Организация должна учитывать договор с покупателем только при соблюдении всех критериев идентификации договора:

- стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;
- организация может идентифицировать **права** каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;
- организация может идентифицировать **условия оплаты** товаров или услуг, которые будут переданы;
- договор имеет **коммерческое содержание** (то есть риски и их распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора);
- **вероятно получение возмещения**, право на которое продавец получит в обмен на товары или услуги, переданные покупателю.

Для целей учета выручки договор считается несуществующим, если стороны обладают правом (обеспеченным правовой защитой) расторгнуть в одностороннем порядке не выполненный ни в какой части договор без выплаты компенсации другой стороне.

На дату заключения договора организация-продавец обязана идентифицировать свои обязанности к исполнению (то есть обязанности, связанные с исполнением данного договора) по передаче отличимых товаров или услуг.

Обычно отличимые товары и услуги явно указаны в договоре, но могут и подразумеваться в силу обычной деловой практики, опубликованной политики либо конкретного заявления организации-продавца, если данное обещание привело к возникновению у покупателя обоснованных ожиданий, что эти товары или услуги будут переданы покупателю.

В зависимости от договора обещанные товары или услуги могут включать в себя:

- продажу товаров, произведенных организацией (например, запасов производителя);
- перепродажу товаров, приобретенных организацией (например, товары организации розничной торговли);
- оказание услуг по перепродаже товаров или услуг другой стороны (в рамках агентского соглашения);

- выполнение оговоренной в договоре задачи (или задач) для покупателя;
- оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги (например, не предусмотренные ранее обновления программного обеспечения, которые предоставляются в случае их возникновения) или с предоставлением товаров или услуг для использования покупателем в установленном им порядке и в установленные сроки;
- предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые покупатель может перепродать или предоставить своему покупателю (например, организация, реализующая продукцию через предприятие розничной торговли, обещает передать дополнительные товар или услугу физическому лицу, приобретающему продукцию у этого предприятия розничной торговли);
- строительство, производство или разработка актива от имени покупателя;
- предоставление лицензий;
- предоставление опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг.

8.1.3. Индикаторы передачи контроля

Выполнением обязанностей считается передача контроля покупателю над товаром или результатом оказания услуги.

При оценке того, передан покупателю контроль или нет, организации необходимо использовать индикаторы передачи контроля:

- организация имеет существующее право на оплату актива (это может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования);
- покупатель получил право собственности над активом (право собственности может указывать на то, какая сторона имеет возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам);
- покупатель получил право физического владения над активом (возможность физического владения может указывать на то, какая сторона имеет возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам);
- покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с владением активом;
- покупатель принял актив (принятие актива покупателем может указывать на то, что он получил возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования).

Обратите внимание!

Перечисленные выше индикаторы передачи контроля не являются жесткими критериями, а должны рассматриваться в совокупности именно как индикаторы (сигналы о том, что какой-то процесс происходит).

Допустим, переход права собственности еще не означает, что контроль над активом передан покупателю. Если физической передачи актива не произошло, продавец фактически продолжает использовать актив, получать от него выгоды и нести риски, связанные с его использованием, то мы должны сделать вывод о том, что контроль еще не передан.

В качестве примера можно рассмотреть автомобильного дилера. Он может принять автомобиль и физически, и юридически. Но если договором предусмотрено, что риски технических неполадок, а также того, что автомобиль не будет продан конечному потребителю, лежат на производителе (то есть у дилера нет обязанности оплатить автомобилю до их продажи), то нельзя делать вывод о том, что производитель передал контроль дилеру.

8.1.4. Момент признания выручки

Организация-продавец признает выручку по мере выполнения своих обязанностей перед покупателем, то есть по мере передачи контроля над товарами или услугами.

Обязанность может быть выполненной к определенному времени или выполняться в течение какого-то периода. В зависимости от характера выполнения обязанности выручка признается:

- в определенный момент;
- в течение периода.

Выручка должна признаваться в течение периода при выполнении хотя бы одного из следующих критериев:

- покупатель одновременно получает и потребляет выгоды по мере выполнения обязанности продавцом;
- покупатель контролирует актив в процессе его создания (или улучшения) либо получает контроль над активом по мере создания или улучшения (по мере выполнения обязанности продавца);
- выполнение организацией-продавцом своей обязанности не приводит к созданию актива, который продавец может использовать для альтернативных целей, и при этом продавец обладает обеспеченным правовой защитой правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

Во всех остальных случаях выручка признается одновременно (то есть в определенный момент времени).

Рассмотрим критерии признания выручки подробнее.

Первый критерий: одновременное получение и потребление покупателем выгод по мере выполнения обязанности продавцом.

Данные услуги достаточно легко идентифицировать. Примером могут служить периодические (допустим, ежемесячные) услуги по обслуживанию оргтехники или ежедневные услуги по уборке помещения. В данном случае покупатель услуг сразу же потребляет выгоды по мере их получения от продавца.

Второй критерий: покупатель контролирует актив в процессе его создания (или улучшения).

Допустим, организация ведет строительство цеха на территории заказчика. В принципе, заказчик может отказаться от услуг организации и пригласить другого исполнителя. Это не обязательно должно быть прописано в договоре, но может рассматриваться как гипотетическая возможность для оценки контроля.

В данном случае можно утверждать, что заказчик контролирует создание актива и организация обязана признавать выручку по мере выполнения своих обязанностей по строительству.

Рассмотрим другой пример. Судостроительная компания выполняет заказ на строительство океанского лайнера. Строительство производится на верфи компании. В данном случае мы не можем однозначно утверждать, имеет заказчик строительства контроль над процессом строительства или нет, и должны обратиться к следующему критерию.

Третий критерий: выполнение организацией-продавцом своей обязанности не приводит к созданию актива, который продавец может использовать для альтернативных целей. При этом продавец обладает обеспеченным правовой защитой правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

Продолжим предыдущий пример: судостроительная компания должна решить, есть ли у нее юридические или практические ограничения на альтернативное использование актива, скажем, на продажу построенного океанского лайнера другой судоходной компании.

Если таких ограничений нет, организация не вправе признавать выручку по мере строительства лайнера, а должна признать выручку одновременно в момент передачи лайнера заказчику (исходя из требований прежнего стандарта МСФО (IAS) 11 выручку необходимо было признавать по мере строительства лайнера).

А если такие ограничения есть? Допустим, специальное положение в договоре запрещает организации-исполнителю продать актив другому лицу или использовать его для собственных нужд, что подкреплено соответствующими санкциями. Либо лайнер настолько специфический, что никакая другая судоходная компания не сможет его использовать без значительных затрат на переделку.

Тогда мы должны рассмотреть следующий вопрос: обладает ли судостроительная компания юридическим правом на оплату за выполненную часть работ?

Ответ на этот вопрос достаточно простой, если положение договора предусматривает поэтапную сдачу-приемку работ и их оплату. Однако это может и не быть предусмотрено в договоре. Тогда судостроительная компания должна рассмотреть следующую гипотетическую ситуацию. Если договор будет расторгнут (не по вине исполнителя), будет ли судостроительная компания вправе требовать оплату за произведенные работы? При этом под оплатой подразумевается не только возмещение расходов, но и получение соответствующей нормы прибыли.

Судостроительная компания может признавать выручку по мере выполнения строительства океанского лайнера при выполнении всех условий:

- невозможности альтернативного использования строящегося лайнера;
- обладания правом получения оплаты за произведенную часть работ.

8.1.5. Методы оценки выполнения обязанности к исполнению

Организация должна признавать выручку в течение периода выполнения обязанности по договору только в том случае, если она может надежно **оценить степень выполнения** этой обязанности.

Если организация не может оценить степень выполнения обязанности, но при этом ожидает возмещения затрат, понесенных в связи с выполнением обязанности к исполнению, выручка признается только в размере ожидаемых к возмещению затрат.

Степень выполнения оценивается одним из двух методов:

- методом результатов;
- методом ресурсов.

При применении любого из методов организация должна учитывать только те товары и услуги, контроль над которыми перешел к покупателю. Если организация не передала контроль над товаром или услугой, данный товар или услуга не могут участвовать в определении степени выполнения обязанности.

Метод оценки (метод результатов или метод ресурсов) должен правдиво отражать степень выполнения обязанности организации перед покупателем.

Методы результатов предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору.

Методы ресурсов предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению.

Если предпринимаемые организацией усилия или потребляемые ресурсы распределяются равномерно на протяжении периода выполнения обязанности к исполнению, организация может признавать выручку линейным методом.

8.2. Оценка выручки

8.2.1. Общие требования к оценке выручки

Организация обязана признавать в качестве выручки часть **цены операции** (сделки) по мере выполнения обязанности к исполнению.

Цена операции (сделки) — это ожидаемая сумма возмещения в обмен на передачу покупателю обещанных товаров или услуг, за исключением сумм, полученных от третьих сторон (налоги с продаж).

При оценке цены операции организация должна проанализировать условия договора и принять во внимание следующие факторы:

- денежный или неденежный характер возмещения;
- наличие значительного компонента финансирования;

- наличие обязанностей к исполнению, различающихся по времени исполнения;
- наличие фиксированной и переменной части возмещения;
- возмещение, подлежащее оплате покупателю.

Неденежное возмещение (возмещение, отличное от денежных средств) оценивается по справедливой стоимости.

Если фактор временной стоимости денег существен, то есть когда промежуток времени между моментом передачи товаров и услуг покупателю и получением оплаты от покупателя составляет **более года**, то договор содержит значительный компонент финансирования (кроме тех случаев, когда покупатель, осуществив предоплату, сам определяет сроки передачи товаров или услуг).

Если договор имеет значительный компонент финансирования, то подлежащее получению возмещение корректируется для определения цены сделки на дату перехода к покупателю товаров или услуг до суммы, которую покупатель заплатил бы в тот момент, когда товары или услуги переходили бы к нему («денежная» цена продажи).

Корректировка производится и в случае значительного авансирования продавца со стороны покупателя, и в случае предоставления покупателю товарного кредита (значительной отсрочки платежа).

Для корректировки используется ставка дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между покупателем и продавцом. Иными словами, это рыночная ставка, скорректированная с учетом кредитных характеристик (кредитных рисков) продавца, а также наличия обеспечения.

После нахождения данной ставки она фиксируется и в дальнейшем не меняется при изменении рыночных условий или других обстоятельств (при изменении оценки кредитного риска).

Для решения экзаменационных заданий определение выручки будет зависеть от того, предоставила организация отсрочку покупателю или получила от него предоплату.

В случае предоставления отсрочки покупателю. Выручка на дату перехода товаров или услуг покупателю равна приведенной (дисконтированной) сумме подлежащего получению возмещения от покупателя по рыночной ставке с учетом кредитных рисков.

В случае получения от покупателя предоплаты. Выручка на дату перехода товаров или услуг покупателю равна сумме, приведенная (дисконтированная) величина которой равна полученному возмещению. Сумма дисконтируется по рыночной ставке с учетом кредитных рисков.

Организация обязана представлять влияние финансирования (процентный доход или процентный расход) в отчете о совокупном доходе отдельно от выручки по договорам с покупателями. Процентный доход подлежит включения в отдельную статью «процентная выручка» (отдельно от статей «выручка» и «инвестиционный доход»). Процентный расход включается в статью «расходы на финансирование».

Дебиторская задолженность покупателя учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». В общем случае дебиторская задолженность учитывается по амортизированной стоимости с применением модели эффективной ставки процента. IFRS 9 «Финансовые инструменты» определяет также порядок обесценения дебиторской задолженности (подробнее будет рассмотрен в следующей главе).

Полученные авансы от покупателя учитываются в качестве обязательства по договору и также амортизируются с применением модели эффективной ставки процента при наличии значительного компонента финансирования.

В качестве эффективной ставки процента будет выступать найденная выше корректировочная ставка дисконтирования.

Рассмотрим данные требования на примере. Обратите внимание, что в этом примере также затронут вопрос момента признания выручки.

ПРИМЕР 8.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕНЫ СДЕЛКИ С УЧЕТОМ КОМПОНЕНТА ФИНАНСИРОВАНИЯ

Компания «Дельта» производит оборудование и готовит отчетность по состоянию на 30 сентября 2015 года. Финансовый контролер «Дельта» обратил внимание на две операции продажи оборудования.

Операция 1

1 января 2015 года «Дельта» заключила договор на поставку оборудования класса «А». Оборудование было поставлено покупателю 31 марта 2015 года. По условиям договора покупатель обязан оплатить оборудование двумя платежами по 1 млн долл. 31 марта 2016 года и 31 марта 2017 года.

Рыночная ставка, по которой «Дельта» может предоставить финансирование с учетом уровня кредитного риска покупателя, — 8% годовых.

Операция 2

1 июля 2014 года «Дельта» заключила договор с покупателем на поставку оборудования класса «В». Оборудование класса «В» требует длительного срока изготовления. Принимая данный факт во внимание, покупатель 1 июля 2014 года полностью оплатил сумму в размере 3 млн долл., причитающуюся по договору. «Дельта» сразу же приступила к изготовлению оборудования. Срок изготовления оборудования составил 1 год и 3 месяца (что соответствует условиям договора), и 30 сентября 2015 года «Дельта» поставила оборудование покупателю.

Оборудование класса «В» является стандартным оборудованием, несмотря на длительный срок своего изготовления. Заказы на изготовление подобного оборудования возникают несколько раз в год, и «Дельта» уверена, что всегда найдет покупателя на данное оборудование. По условиям договора в случае его расторжения по любым обстоятельствам «Дельта» обязана вернуть сумму предоплаты в полном объеме.

Рыночная ставка, по которой «Дельта» может получить финансирование, составляет 10% годовых.

Задание:

объясните, как эти операции должны быть отражены в отчетности за годы, закончившиеся 30 сентября 2014 года и 30 сентября 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.1

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 15.

Операция 1

Поскольку промежуток времени между поставкой товара и получением возмещения составляет больше года, договор имеет существенный компонент финансирования.

Стандарт требует отдельно учитывать выручку от доходов/расходов, связанных с компонентом финансирования.

Выручка равна «денежной цене» продажи (то есть цене на дату передачи товара).

Выручка — приведенная сумма ожидаемого к получению возмещения с использованием ставки, учитывающей кредитные риски покупателя.

Выручка признается единовременно, так как продавец исполнил свою обязанность в определенный момент времени (31 марта 2015 года).

Выручка на 31.03.15 = 1783 тыс. долл. ($1000 / 1,08^2 + 1000 / 1,08$).

Одновременно с выручкой отражается дебиторская задолженность в сумме 1783 тыс. долл.

Дебиторская задолженность амортизируется по ставке 8% годовых, с отражением процентной выручки в прибылях и убытках, \$'000

	ДЗ на начало года	Проценты 8%	Платеж	ДЗ на конец года
Отчетный год 6 мес.	1783	71 ($1783 \times 8\% \times 6/12$)	–	1854
Следующий год 6 мес.	1854	72 ($1783 \times 8\% - 71$)	(1000)	926

Примечание. Второе полугодие, следующее за отчетным годом, мы не рассчитываем, так как сумма 926 тыс. долл. является в следующем году минимальной и в дальнейшем будет только расти (поэтому именно она будет долгосрочным компонентом на 30.09.15).

Процентная выручка (Кт «Прибыли и убытки») за отчетный период = 71 тыс. долл.

Балансовая стоимость дебиторской задолженности на 30.09.15 — 1854 тыс. долл., в том числе:

- долгосрочная часть — 926 тыс. долл.;
- краткосрочная часть — 928 тыс. долл. ($1854 - 926$).

Операция 2

Выручка признается единовременно на 30 сентября 2015 года, так как не выполняются критерии признания выручки с течением времени:

- покупатель не может потреблять выгоды по мере создания оборудования;
- покупателю не переходит контроль над оборудованием по мере его создания (оборудование производится на производственной площадке «Дельта»);
- продавец имеет альтернативу в использовании оборудования (продажа другому покупателю) и не имеет права на получение возмещения, если договор будет расторгнут.

Поскольку промежуток времени между поставкой товара и получением возмещения составляет больше года (1 год и 3 месяца), договор имеет существенный компонент финансирования.

Стандарт требует отдельно учитывать выручку от доходов/расходов, связанных с компонентом финансирования.

Выручка равна «денежной цене» продажи (то есть цене на дату передачи товара).

Выручка равна сумме, приведенная величина которой будет равна полученному возмещению с использованием ставки, учитывающий кредитные риски продавца.

На дату получения аванса «Дельта» должна отразить обязательство по договору.

Обязательство амортизируется по ставке 10% годовых с отражением финансового расхода в прибылях и убытках.

Финансовые расходы за год (Дт «Прибыли и убытки»), завершившийся 30.09.14 (3 месяца), — 75 тыс. долл. ($3000 \times 10\% \times 3/12$).

Отложенный доход (обязательство) на 30.09.14 — 3075 тыс. долл. ($3000 + 75$) (все обязательство краткосрочное).

Финансовые расходы за год, завершившийся 30.09.15, — 308 тыс. долл. ($3075 \times 10\%$).

На дату поставки оборудования (30.09.15) обязательство полностью погашается.

Выручка на 30.09.15 — 3383 тыс. долл. ($3075 + 308$).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

Прибыли и убытки	2015 года	2014 года
Выручка от продажи оборудования:		
~ класса «А» (операция 1)	1783	—
– класса «В» (операция 2)	3383	—
Процентная выручка (операция 1)	71	—
Расходы на финансирование (операция 2)	(308)	(75)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

	2015 года	2014 года
Долгосрочные активы		
Дебиторская задолженность (операция 1)	926	—
Краткосрочные активы		
Дебиторская задолженность (операция 1)	928	—
Краткосрочные обязательства		
Отложенный доход (операция 2)	—	3075

8.2.2. Распределение цены операции на обязанности к исполнению.

Скидки при заключении договора

Организация должна распределить цену операции (сделки) на обязанности к исполнению на основе цен обособленной продажи.

Цена обособленной продажи — это цена, по которой организация продала бы покупателю товар или услугу по отдельности.

Методы определения цены обособленной продажи:

- наблюдаемая цена (цена, по которой организация обычно осуществляет продажи) — используется преимущественно;
- скорректированная рыночная оценка (анализ рыночных цен и корректировка их до уровня, при котором покупатель согласился бы приобрести товар или услугу у организации);
- ожидаемые затраты с учетом маржи;
- остаточный подход (разница между ценой сделки и наблюдаемыми ценами других товаров или услуг). Остаточный подход может применяться только в случае значительной волатильности цен или к ценам товаров и услуг, которые ранее не продавались.

Используя вышеприведенный принцип, таким же образом, как цена сделки, распределяются и скидки на обязанности к исполнению. Если скидка не относится исключительно к какой-либо одной обязанности по договору, то она (скидка) должна быть распределена пропорционально ценам обособленной продажи на все обязанности к исполнению по договору.

Рассмотрим данные требования на примере. В этом примере также обратите внимание на анализ момента признания выручки и метод оценки степени выполнения обязанности.

ПРИМЕР 8.2. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕНЫ ДОГОВОРА НА ОБЯЗАННОСТИ К ИСПОЛНЕНИЮ (ОТЛИЧИМЫЕ ТОВАРЫ И УСЛУГИ)

Компания «Омега» готовит отчетность на 31 марта 2016 года.

1 октября 2015 года «Омега» заключила договор на поставку оборудования покупателю. В этот же день покупатель оплатил полную стоимость договора в сумме 5 млн долл.

По условиям договора «Омега» должна осуществить поставку оборудования собственными силами. Оборудование не требует специализированной установки. 1 октября 2015 года «Омега» поставила оборудование покупателю.

Договор также включает бесплатное обслуживание оборудования в объеме 150 часов. «Омега» ожидает, что бесплатное обслуживание будет осуществляться в течение одного года с момента поставки оборудования покупателю.

Имеются следующие данные о затратах и ценах на товары и услуги «Омега».

Цена обособленной продажи оборудования без учета доставки и обслуживания составляет 4 млн долл. Себестоимость оборудования — 3 млн долл.

«Омега» осуществляет услуги по доставке как собственных товаров, так и сторонних грузов. Для каждого клиента цена доставки определяется индивидуально с учетом веса и объема груза, а также расстояния. Для оценки стоимости доставки «Омега» использует норму прибыли 20%. Затраты на доставку оборудования к покупателю составили 40 тыс. долл.

«Омега» осуществляет услуги по техническому обслуживанию оборудования. Один час обслуживания оборудования стоит 10 тыс. долл. Затраты на обслуживание составляют 7 тыс. долл. в час. На 31 марта 2016 года «Омега» осуществила бесплатное обслуживание проданного оборудования в объеме 60 часов.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.2

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 15.

Договор на поставку оборудования имеет следующие идентифицируемые обязанности к исполнению:

- продажа оборудования;
- доставка оборудования до покупателя;
- обслуживание оборудования.

Цена договора должна быть распределена между обязанностями к исполнению пропорционально ценам обособленных продаж соответствующих товаров и услуг.

Обособленные цены продажи оборудования и обслуживания оборудования являются наблюдаемыми.

Обособленная цена продажи оборудования — 4000 тыс. долл.;

Обособленная цена продажи 150 часов обслуживания — 1500 тыс. долл. (150×10).

Для нахождения обособленной цены предоставления транспортных услуг используется метод ожидаемых затрат с учетом маржи.

Обособленная цена транспортных услуг — 50 тыс. долл. ($40 / (1 - 0,2)$).

Распределение цены договора на обязанности к исполнению:

	Обособленная цена	Доля к распределению	Цена обязанности
	\$'000	%	\$'000
Продажа товара	4000	72,1	3605
Доставка	50	0,9	45
Обслуживание	1500	27,0	1350
Итого:	5,550	100,0	5000

Продавец признает выручку по мере выполнения своих обязанностей по договору (по мере передачи контроля над товарами и услугами).

Примечание. Второй вариант формулировки также подходит для ответа.

Выручка от продажи оборудования и от услуг по доставке признается одновременно, так как контроль над ним передан покупателю 1 октября 2015 года.

Продажа товара	\$'000
Выручка	3605
Себестоимость продаж	(3000)
Валовая прибыль	605
Услуги по доставке	\$'000
Выручка	45
Себестоимость продаж	(40)
Валовая прибыль	5

Выручка от обслуживания оборудования признается в течение периода, так как покупатель одновременно получает и потребляет выгоды от обслуживания оборудования.

Выручка признается по степени выполнения услуги.

Степень выполнения рассчитывается методом ресурсов.

Степень выполнения = 60 часов / 150 часов = 40%

Услуги по обслуживанию	\$'000
Выручка = $1,350 \times 40\%$ =	540
Себестоимость продаж = 7×60 часов =	(420)
Валовая прибыль	120

На 31 марта 2016 года необходимо отразить обязательство по договору 810 тыс. долл. (1350 тыс. – 540 тыс.) (краткосрочное обязательство).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	
Выручка от:	4190
продажи товаров	3605
услуг по доставке	45
услуг по обслуживанию оборудования	540
Себестоимость продаж:	(3460)
товаров	(3000)
услуг по доставке	(40)
услуг по обслуживанию оборудования	(420)
Валовая прибыль	730

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Краткосрочные обязательства	
Обязательство по договору	810

Рассмотрим еще один пример распределения цены сделки на обязанности к исполнению, но в данном случае распределению будет подлежать скидка. В этом примере также обратите внимание на анализ перехода контроля к покупателю.

ПРИМЕР 8.3. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕНЫ ДОГОВОРА НА ОБЯЗАННОСТИ К ИСПОЛНЕНИЮ (РАСПРЕДЕЛЕНИЕ СКИДКИ)

Компания «Эпсилон» готовит отчетность по состоянию на 30 сентября 2015 года.

29 сентября 2015 года компания «Эпсилон» заключила договор на поставку двух станков заказчику.

Поскольку заказчик сделал одновременный заказ на оба станка и произвел полную оплату договора 29.09.15, компания «Эпсилон» предоставила покупателю 10%-ную скидку с обособленной цены каждого станка.

Данные об обособленной цене и себестоимости станков представлены ниже:

	Обособленная цена с учетом установки \$'000	Стоимость изготовления \$'000
Станок «А»	200	120
Станок «В»	350	210

29 сентября 2015 года «Эпсилон» осуществила поставку станков заказчику.

Станок «А» был распакован заказчиком 3 октября 2015 года, подключен к сети для приведения его в рабочее состояние. Сразу после этого станок был готов к эксплуатации.

Чтобы привести станок «В» в рабочее состояние в соответствии с его эксплуатационными характеристиками, требуется его установка специалистами «Эпсилон» в течение 10 рабочих часов. Установка станка была закончена 4 октября 2015 года.

Модель станка «В» была разработана компанией «Эпсилон», поэтому установку подобных станков могут осуществлять только специалисты «Эпсилона». «Эпсилон» не продает станки «В» без услуг по их установке.

Установку станков выполняет бригада наладчиков оборудования. «Эпсилон» предоставляет услуги по наладке разнообразного оборудования, как собственного изготовления, так и стороннего. Стоимость 1 часа работы бригады наладчиков составляет 3000 долл. Затраты на 1 час работы бригады наладчиков составляют 1000 долл.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.3

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 15.

Договор на поставку оборудования имеет следующие идентифицируемые обязанности к исполнению:

- продажа станка «А»;
- продажа и установка станка «В».

Услуги по установке станка «В» не могут быть идентифицированы в качестве отдельной обязанности к исполнению, так как для покупателя установка не является отличимой услугой (покупатель не может получить выгоду от станка «В» отдельно от услуг установки).

Примечание. Можно сформулировать и так: «Услуга по установке станка «В» не является отличимой услугой, так как покупатель не может...»

Скидка 10% должна быть распределена между обязанностями к исполнению пропорционально ценам обособленных продаж соответствующих товаров и услуг.

Распределение скидки на обязанности к исполнению, \$'000:

	Обособленная цена	Скидка 10% к распределению	Цена обязанности
Продажа станка «А»	200	(20)	180
Продажа станка «В»	350	(35)	315
Итого:	550	(55)	495

Продавец признает выручку по мере выполнения своих обязанностей по договору, то есть по мере передачи контроля над товарами и услугами.

Выручка от продажи станка «А» должна быть признана 29.09.15, так как имеются следующие индикаторы передачи контроля:

- покупатель получил право собственности;
- существует возможность физического владения (установка станка не требуется);
- покупатель подвержен рискам, связанным с владением активом, а также может извлекать выгоды от его владения.

Продажа станка «А»	\$'000
Выручка	180
Себестоимость продаж	(120)
Валовая прибыль	60

Выручка по станку «В» не может быть признана на отчетную дату, так как отсутствуют следующие индикаторы передачи контроля:

- отсутствует возможность физического владения (станок не может быть использован до установки);
- риски, связанные со станком, остаются на продавце (так как установка на отчетную дату не произведена);
- покупатель не может извлекать выгоды от владения активом (так как никто другой, кроме продавца, не может осуществить установку актива).

Станок «В» продолжает учитываться в качестве запасов (краткосрочные активы) в сумме, равной 200 тыс. долл. (210 тыс. – 10 часов × 1).

Полученная предоплата от покупателя в сумме 315 тыс. долл. учитывается как краткосрочное обязательство (отложенный доход).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, \$'000

Прибыли и убытки

Выручка	180
Себестоимость продаж	(120)
Валовая прибыль	60

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2015 года, \$'000

Краткосрочные активы

Запасы	200
--------	-----

Краткосрочные обязательства

Отложенный доход	315
------------------	-----

Рассмотрим более сложный и интересный случай. До 2015 года данная задача распределения выручки между идентифицируемыми сделками была стандартной (по МСФО (IAS) 18). Суть ее заключалась в следующем: покупатель делает предоплату за товар и его дальнейшее обслуживание в течение ряда лет. С точки зрения МСФО (IFRS) 15 в этой сделке присутствует значительный компонент финансирования. Таким образом, решение задачи разделяется на три этапа.

На *первом* этапе мы находим цену сделки на основе обособленных цен продажи, но с учетом финансирования.

На *втором* этапе мы распределяем цену сделки на обязанности к исполнению пропорционально обособленным ценам продажи и находим выручку от реализации товара.

На *третьем* этапе мы определяем затраты, связанные с финансированием, и выручку от оказания услуг. Здесь важно помнить, что выручка от оказания услуг признается в сумме, которую бы покупатель заплатил непосредственно в период оказания услуг (то есть по денежной цене услуги).

ПРИМЕР 8.4. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕНЫ ДОГОВОРА НА ОБЯЗАННОСТИ К ИСПОЛНЕНИЮ С УЧЕТОМ КОМПОНЕНТА ФИНАНСИРОВАНИЯ

1 октября 2014 года «Омега» заключила договор с клиентом на поставку оборудования и его дальнейшее обслуживание в течение 3 лет. На эту же дату 1 октября 2014 года «Омега» осуществила поставку оборудования.

1 октября 2014 года клиент уплатил полную, установленную договором, цену в размере 10,32 млн долл.

Стандартная стоимость оборудования «Омеги» составляет 8,5 млн долл., а стандартная стоимость обслуживания — 1,2 млн долл. в год (при оплате в год обслуживания). Процентная ставка стоимости кредитных ресурсов на 1 октября 2014 года составляет 8% годовых. Приведенная сумма к получению 1 доллара в течение 3 лет по ставке 8% годовых равна 2,577 доллара.

Для упрощения можно считать, что выручка от услуг признается на каждую отчетную дату.

Задание:

объясните, как операция должна быть отражена в отчетности за годы, закончившиеся 30 сентября 2015 года и 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.4

(вычисления приведены с точностью до 0,1 тыс. долл. для уменьшения влияния округления).

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 9.

Договор имеет две идентифицируемые обязанности к исполнению:

- продажа товаров;
- предоставление услуг по обслуживанию.

Выручка признается в момент (по мере) выполнения обязанностей к исполнению, то есть в момент (по мере) передачи контроля.

Выручка от предоставления услуг признается в течение 3 лет, так как покупатель одновременно получает и потребляет выгоды по мере выполнения обязанностей.

Так как момент между оплатой и предоставлением услуг составляет более года, имеется значительный компонент финансирования.

Компонент финансирования — это приведенная сумма признаваемой в будущем выручки по рыночной ставке 8% годовых.

Компонент финансирования на 01.10.14 от оказания услуг (на основе цен обособленной продажи) составит 3092 тыс. долл. ($1200 \times 2,577$).

Цена договора должна быть распределена на обязанности к исполнению пропорционально ценам обособленной продажи.

Обязанность к исполнению	Цена обособленной продажи, \$'000	Доля, %	Цена договора, \$'000
Товары	8500	73,3	7564,6
Услуги	3092	26,7	2755,4
Итого	11 592	100	10 320

Выручка от продажи товара признается единовременно 01.10.14.

Выручка (Кт «Прибыли и убытки») — 7564,6 тыс. долл.

Ежегодная выручка от продажи услуг — это сумма, приведенная величина которой будет равна полученному возмещению.

Выручка от продажи услуг будет признаваться ежегодно (на 30 сентября каждого года) в сумме 1069,2 тыс. долл. ($2755,4 / 2,577$).

Компонент финансирования амортизируется по ставке 8% годовых.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») за год, закончившийся 30.09.15, — 220,4 тыс. долл. ($2755,4 \times 8\%$).

Выручка от оказания услуг (Кт «Прибыли и убытки») за год, закончившийся 30.09.15, — 1069,2 тыс. долл.

Обязательство по договору на 30.09.15 — 1906,6 тыс. долл. ($2755,4 + 220,4 - 1069,2$), в том числе:

- краткосрочная часть — 990 тыс. долл. ($1069,2 / 1,08$);
- долгосрочная часть — 916,6 тыс. долл. ($1906,6 - 990$).

Итого выручка за год, закончившийся 30.09.15, — 8633,8 тыс. долл. ($7564,6 + 1069,2$).

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») за год, закончившийся 30.09.16, — 152,5 тыс. долл. ($1906,6 \times 8\%$).

Выручка от оказания услуг (Кт «Прибыли и убытки») за год, закончившийся 30.09.16, — 1069,2 тыс. долл.

Краткосрочное обязательство по договору на 30.09.16 — 989,9 тыс. долл. ($1906,6 + 152,5 - 1069,2$).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

Прибыли и убытки	2015 года	2016 года
Выручка от реализации:		
товаров	7564,6	—
услуг	1069,2	1069,2
Расходы на финансирование:	(220,4)	(152,5)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

Долгосрочные обязательства	2015 года	2016 года
Обязательство по договору услуг	916,6	—
Краткосрочные обязательства		
Обязательство по договору услуг	990	989,9

8.2.3. Фиксированная и переменная части вознаграждения

Возмещение, предусмотренное договором, может включать в себя:

- фиксированное возмещение;
- переменное возмещение.

Обычно переменная часть возмещения связана с наступлением (или ненаступлением) будущего события, после чего общая сумма возмещения может быть окончательно определена. Переменная часть возмещения — это отражение в договоре:

- премий, стимулов и бонусов по результатам работы;
- штрафов;
- скидок, связанных с будущими событиями (например, с оплатой ранее установленного срока; скидка при покупке товаров выше определенной суммы);
- обязательств возврата средств покупателю при определенных условиях.

Первоначальная оценка переменного вознаграждения. Организация включает в цену операции (сделки) переменное возмещение (или его часть), если **с высокой степенью вероятности** при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, **не произойдет значительного обратного изменения суммы выручки**, рассчитанной накопительным итогом.

Примечание. К сожалению, в перевод пункта 56 МСФО (IFRS) 15, утвержденный Минфином России приказом от 21.01.2015 № 9н, вкрались две существенные неточности, которые значительно исказили требования к признанию переменной части возмещения:

1. Словосочетание «highly probable» было переведено как «высшая степень вероятности». Хотя формально такой перевод возможен, наиболее употребительный перевод все же будет «высокая вероятность» или «высокая степень вероятности».
2. Словосочетание «significant reversal» было переведено как «значительное уменьшение». Более корректно было бы перевести это словосочетание как «значительное обратное изменение».

В целом официальный перевод Минфином пункта 56 МСФО (IFRS) 15 звучит так:

«Организация должна включить в цену операции некоторую часть или всю сумму переменного возмещения, оцененного в соответствии с пунктом 53, только в той степени, в какой в высшей степени вероятно, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы, признанной накопительным итогом выручки».

Стандарт не дает определения «высокой степени вероятности», но можно предположить, что речь идет о вероятности, существенно превышающей 50%. Допустим, вероятность 60% и выше — это уже высокая степень вероятности. Иными словами, в дальнейшем выручка не уменьшится.

Поскольку переменная часть возмещения увеличивает фиксированную часть (премии и бонусы) либо уменьшает (штрафы и скидки), то в качестве практического подхода можно использовать следующее правило:

- премии и бонусы (то, что увеличивает фиксированную часть) признаются в цене операции, если **высокововероятно** их получение (то есть вероятность их получения значительно выше 50%);
- штрафы и скидки **будут уменьшать** фиксированную часть возмещения, если **высокововероятно** начисление штрафа или скидки.

Для включения в цену операции переменного возмещения организация может использовать два метода:

- **метод ожидаемой стоимости** — это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения;
- **метод наиболее вероятной величины** — это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений.

При использовании второго метода диапазон ожидаемых значений должен быть небольшим. Стандарт МСФО (IFRS) 15 приводит пример, что метод наиболее вероятной величины дает надежную оценку, когда вариантов переменного возмещения всего два: организация либо получит бонус, либо нет.

Это позволяет сделать вывод, что при использовании первого метода (метода ожидаемой стоимости) в диапазон возможных значений входит и вероятность получения переменного возмещения в нулевой сумме.

Повторная оценка переменного вознаграждения. На конец каждого отчетного периода организация обязана провести **повторную оценку** переменного вознаграждения для отражения обстоятельств, которые имели место в отчетном периоде.

Если оценка суммы переменного вознаграждения изменилась (в силу разрешения неопределенностей, с которыми было связано переменное вознаграждение), то сумма изменения признается как выручка (или уменьшение выручки) в отчетном периоде (то есть в том периоде, в котором произошли события, приведшие к изменению оценки переменного вознаграждения).

Все это принципиально меняет подход к учету скидок, которые предоставляются при условии оплаты покупателем дебиторской задолженности к определенному сроку.

Если раньше МСФО (IAS) 18 «Выручка» требовал, чтобы скидки, предоставляемые по сроку оплаты, не учитывались в выручке, а в случае выполнения условий скидки ее сумма относилась на расходы периода (чаще всего по статье «Расходы на финансирование»), то теперь включение или невключение скидки в первоначальную цену сделки зависит от вероятности получения скидки, а если оценка изменилась, то корректируется выручка, а не расходы.

Рассмотрим это на примере. В условии смоделируем различные вероятности получения скидки и изменение первоначального признания выручки.

ПРИМЕР 8.5. ПЕРЕМЕННАЯ ЧАСТЬ ВОЗМЕЩЕНИЯ, СВЯЗАННАЯ С ПРЕДОСТАВЛЕНИЕМ СКИДКИ

Компания «Каппа» готовит отчетность на 31 марта 2016 года.

«Каппа» продает товары покупателям на условиях предоставления двухмесячной отсрочки платежа. По договору каждому покупателю предоставляется 10-процентная скидка со стоимости товара, если покупатель оплатит товар в течение 30 дней с момента получения.

Финансовый контролер «Каппа» рассматривает три сделки с разными покупателями.

Покупатель	Сумма сделки без учета скидки \$'000	Дата поставки товара	Дата оплаты
Покупатель 1	120	01.01.16	20.01.16
Покупатель 2	200	01.01.16	15.02.16
Покупатель 3	70	25.03.16	10.04.16

Анализируя историю взаимоотношений с покупателями (до момента вышеуказанных операций), финансовый контролер пришел к выводу, что:

- покупатель 1 всегда оплачивал покупки в течение 30 дней и ему всегда предоставлялась 10-процентная скидка;

- покупатель 2 оплачивал покупки в течение 30 дней в 70% случаев и, соответственно, в этих случаях получал скидку;
- покупатель 3 оплачивал покупки в течение 30 дней в 20% случаев и получал скидку.

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.5

Ситуацию регулируют МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IAS) 10.

Предоставление скидки по сроку оплаты представляет собой переменную часть вознаграждения.

Переменная часть вознаграждения включается в выручку (цену операции), если с высокой степенью вероятности не произойдет значительного изменения выручки при разрешении неопределенности.

Поскольку покупатель 1 всегда пользовался скидкой, вероятность того, что сумма договора и на этот раз будет уменьшена на скидку, очень высока. Поэтому при первоначальном признании выручка должна быть уменьшена на сумму скидки.

Выручка от продажи покупателю 1 — 108 тыс. долл. (120 тыс. долл. × 90%).

Вероятность того, что покупатель 2 воспользуется скидкой, составляет 70%. Это значит, что с высокой вероятностью (70%) сумма договора будет уменьшена.

Поэтому при первоначальном признании выручка должна быть уменьшена на сумму скидки.

Выручка от продажи покупателю 2 — 180 тыс. долл. (200 тыс. долл. × 90%).

Поскольку покупатель 3 пользовался скидкой только в 20% случаев, с высокой вероятностью (80%) можно ожидать, что сумма выручки не будет уменьшена.

Поэтому при первоначальном признании сумма скидки не учитывается в выручке.

Выручка от продажи покупателю 3 — 70 тыс. долл.

Повторная оценка выручки

На конец отчетного периода организация обязана провести повторную оценку переменного вознаграждения.

Если оценка переменного вознаграждения изменилась, то сумму изменения необходимо признать в качестве выручки отчетного периода.

Покупатель 1, как и предполагалось, воспользовался скидкой. Первоначальная оценка выручки для него не изменилась.

Окончательная выручка покупателя 1 — 108 тыс. долл.

Покупатель 2 не воспользовался скидкой, произведя оплату через 45 дней после отгрузки. Поэтому выручка должна быть увеличена на сумму скидки.

Корректировка — 20 тыс. долл. (200 тыс. долл. × 10%).

Окончательная выручка покупателя 2 — 200 тыс. долл. (180 тыс. + 20 тыс.).

Покупатель 3 воспользовался скидкой, оплатив товары через 15 дней после их отгрузки.

Факт оплаты в течение 15 дней — это корректирующее событие, произошедшее после отчетного периода, которое подтверждает намерение покупателя 3 воспользоваться скидкой, существовавшее на отчетную дату.

Сумма выручки должна быть скорректирована на сумму скидки путем уменьшения.

Корректировка — 7 тыс. долл. (70 тыс. долл. × 10%).

Окончательная выручка покупателя 3 — 63 тыс. долл. (70 тыс. – 7 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Выручка от продаж

покупателю 1	108
покупателю 2	200
покупателю 3	63

Теперь рассмотрим в качестве примера переменного возмещения премию за скорость выполнения работы.

ПРИМЕР 8.6. ПЕРЕМЕННАЯ ЧАСТЬ ВОЗМЕЩЕНИЯ, СВЯЗАННАЯ С ПРЕМИЕЙ

1 июля 2015 года «Йота» подписала договор на монтаж оборудования в производственном цехе заказчика. Оборудование заказчик приобрел самостоятельно. Срок монтажа оценивается в 8 месяцев. «Йота» немедленно приступила к его осуществлению.

Фиксированная цена, причитающаяся «Йоте» по завершении монтажа оборудования, была определена в 7 млн долл. Если оборудование будет смонтировано в соответствии с установленными стандартами до 31 января 2016 года, то «Йота» получит бонус в размере 1 млн долл.

Работу заказчик оплатит после завершения монтажа оборудования.

«Йота» оценивает, что общие затраты на монтаж оборудования составляют 5 млн долл. и потребуют 12 тыс. человеко-часов работы монтажной бригады. Затраты генерируются по мере выполнения монтажа.

По оценкам на 30 сентября 2015 года, вероятность того, что оборудование будет смонтировано до 31 января 2016 года, составляет 51%. На 30 сентября 2015 года общий объем трудозатрат монтажной бригады составил 5,4 тыс. человеко-часов.

«Йота» закончила монтаж оборудования 20 января 2016 года, и данные работы заказчик принял и полностью оплатил.

Задание:

объясните, как эту операцию нужно отразить в отчетности за годы, закончившиеся 30 сентября 2015 года и 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.6

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 15.

Выручка признается в течение периода, так как покупатель контролирует актив в процессе его создания (гипотетически исполнитель монтажа может быть заменен заказчиком).

Выручка признается по степени выполнения работ.

Степень выполнения работ оценивается методом ресурсов (на основе количества трудочасов работы бригады).

Степень выполнения на 30.09.15 — 45% (5400 тыс. / 12 000 тыс.).

Договором предусмотрено переменное возмещение (бонус).

Переменное возмещение учитывается в составе цены договора, если его получение высоковероятно.

Получение бонуса вероятно (51%), однако эта степень вероятности невысока, поэтому цена договора на 30.09.15 должна рассчитываться без учета бонуса.

Общая цена договора — 7000 тыс. долл.

Выручка за год, закончившийся 30.09.15, — 3150 тыс. долларов (7000 тыс. долл. × 45%).

Себестоимость (прибыли и убытки) — 2250 тыс. долл. (5000 тыс. долл. × 45%).

Прибыль — 900 тыс. долл. (3150 – 2250).

В момент признания выручки отражается актив по договору (Дт «Право на возмещение») в сумме 3150 тыс. долл. (краткосрочный актив).

Дебиторская задолженность равна нулю, так как безусловная обязанность покупателя по оплате возникает только после выполнения монтажа.

В году, закончившемся 30.09.16, все неопределенности переменного возмещения были устранены.

Общая цена договора — 8000 тыс. долл. (7000 + 1000).

Выручка признается нарастающим итогом. Увеличение цены сделки признается в выручке в том периоде, в котором произошли события, приведшие к изменению оценки выручки.

Выручка за год, завершившийся 30.09.16, — 4850 тыс. долл. (8000 – 3150).

Себестоимость (прибыли и убытки) — 2750 тыс. долл. (5000 – 2250).

Прибыль — 2100 тыс. долл. (4850 – 2750).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

Прибыли и убытки	2016 года	2015 года
Выручка	4850	3150
Себестоимость продаж	(2750)	(2250)
Валовая прибыль	2100	900

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

Краткосрочные активы	2016 года	2015 года
Дебиторская задолженность	–	ноль
Права на возмещение	–	3150

8.2.4. Агентские договоры и консигнационные соглашения

Организация может продавать товары и услуги конечным покупателям, используя для этого посредника в лице агента или дилера (дистрибьютора).

Поскольку непосредственно в МСФО (IFRS) 15 нет четкого определения агентского договора, воспользуемся определением, данным статьей 1005 части 2 Гражданского кодекса РФ.

Агентский договор — это договор, по которому одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

В рамках тематики МСФО (IFRS) 15 нас интересуют только те агентские договоры, по которым агент продает конечным покупателям товары или услуги принципала. И основным вопросом будет: когда принципал может признать выручку?

Организация-принципал признает выручку только тогда, когда контроль над товаром или услугой полностью перешел к конечному покупателю.

В задачах экзамена ДипИФР-Рус необходимо будет определить, кем является контрагент, которому организация передает свои товары, — покупателем или агентом.

Стандарт МСФО (IFRS) 15 определяет следующие **признаки того, что контрагент является агентом** (то есть не контролирует товар или услугу до того, как они представлены конечному покупателю):

- другая сторона несет основную ответственность за исполнение договора;
- контрагент не подвержен риску обесценения запасов;
- контрагент не имеет права самостоятельно устанавливать цены на товары или услуги, и, следовательно, выгода, которую может получить контрагент от продажи таких товаров и услуг, ограничена;
- возмещение контрагенту имеет форму комиссии;
- контрагент не подвержен кредитному риску в отношении сумм, причитающихся от конечных покупателей.

Консигнационное соглашение является частным случаем агентского договора. По консигнационному соглашению владелец товара (консигнант) передает товар другой стороне (консигнатору) для реализации конечным покупателям.

Особенности консигнационного соглашения:

- предметом соглашения является посредническая продажа именно физического товара;
- продажа товара конечным покупателям осуществляется со складов консигнатора (на практике чаще всего называемого дилером или дистрибьютором);
- консигнатор (дилер, дистрибьютор) продает товары от своего имени, но за счет консигнанта;
- консигнатор (дилер, дистрибьютор) может быть наделен правом (в определенных границах) определять условия продажи товаров конечному покупателю.

При продаже товаров с использованием консигнационного соглашения (как и в случае агентского договора) организация-консигнант признает выручку только при переходе контроля над товаром к покупателю.

Стандарт МСФО (IFRS) 15 определяет следующие признаки того, что организация заключила с дилером консигнационное соглашение:

- продукция контролируется организацией до наступления определенного времени;
- до момента продажи дилером продукции конечному покупателю
- либо до истечения определенного периода времени;
- организация имеет возможность требовать возврата продукции и передачи продукции другой стороне (например, другому дилеру);

- у дилера отсутствует безусловное обязательство в отношении оплаты продукции (но при этом он может быть обязан внести депозит).

ПРИМЕР 8.7. ПРОДАЖА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КОНСИГНАЦИОННОГО СОГЛАШЕНИЯ

Компания «Лямбда» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

«Лямбда» является производителем промышленного оборудования. 1 июля 2015 года «Лямбда» поставила компании «Тау» 20 станков на общую сумму 10 млн долл. «Лямбда» затратила на изготовление каждого такого станка 300 тыс. долл.

В соответствии с условиями договора 1 июля 2015 года «Тау» внесла депозит в размере 1 млн долл. Оставшаяся часть оплаты за каждый из станков должна быть внесена в течение следующего месяца после наступления наиболее раннего из событий:

- компания «Тау» продала станок своему покупателю;
- наступила дата 31 декабря 2015 года.

Условиями договора между компанией «Лямбда» и «Тау» также предусмотрено:

- право компании «Лямбда» требовать возврата непроданных «Тау» станков в любой момент до 31 декабря 2015 года;
- полная ответственность компании «Лямбда» за техническое состояние станков;
- право компании «Тау» устанавливать собственные цены продажи, но не более чем на 20% превышающие отпускную цену «Лямбды»;
- право компании «Тау» вернуть все (или часть) станков компании «Лямбда» до 31 декабря 2015 года без уплаты каких-либо санкций, за исключением суммы депозита в размере 1 млн долл., который не подлежит возврату.

Имеются следующие данные о продаже станков компанией «Тау»:

- в июле 2015 года продано 3 станка;
- в августе 2015 года продано 4 станка;
- в сентябре 2015 года продано 5 станков.

Кроме этого, компания «Тау» произвела следующие платежи в пользу «Лямбды»:

- в августе 2015 года в сумме 0,5 млн долл.;
- в сентябре 2015 года в сумме 2 млн долл.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.7

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 15.

Договор между «Лямбда» и «Тау» является консигнационным соглашением, так как существуют следующие его признаки:

- «Лямбда» несет риски за техническое состояние станков;
- «Лямбда» контролирует станки, так как в любой момент может потребовать их возврата;

- «Тау» до 31 декабря 2015 года не несет риски, связанные с отсутствием продаж (невозвратный депозит в сумме 1 млн долл. не является существенным);
- у «Тау» нет безусловной обязанности оплатить непроданные станки до 31 декабря 2015 года.

Таким образом, компания «Тау» не имеет контроля над товаром.

«Лямбда» не может признать выручку по состоянию на 1 июля 2015 года.

«Лямбда» обязана признавать выручку по мере продажи станков конечным покупателям или 31 декабря 2015 года, если «Тау» не вернет часть нераспроданных станков.

Выручка за год, завершившийся 30.09.15, 6000 тыс. долл. $(10\,000 \times (3 + 4 + 5) / 20)$.

Себестоимость продаж = (3600 тыс. долл. $(3+4+5) \times 300$).

Валовая прибыль — 2400 тыс. долл. $(6000 - 3600)$.

«Лямбда» должна учитывать непроданные станки на 30.09.15 в качестве запасов (краткосрочные активы) — 2400 тыс. долл. $((20 - 12) \times 300)$.

Дебиторская задолженность на 30.09.15 (краткосрочные активы) — 2500 тыс. долл. $(6000 - 1000 - 500 - 2000)$.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, \$'000

Прибыли и убытки

Выручка	6000
Себестоимость продаж	(3600)
Валовая прибыль	2400

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2015 года, \$'000

Краткосрочные активы

Запасы	2400
Дебиторская задолженность	2500

8.2.5. Гарантии, предоставляемые покупателям

Зачастую продажа сопровождается предоставлением покупателю гарантии (в соответствии с договором, законодательством или обычной деловой практикой).

Организация обязана проанализировать характер предоставляемой гарантии. Гарантия может быть связана с:

- обеспечением качества продукции и может подразумевать ремонт или замену некачественной продукции, выплату компенсации в связи с причиненным ущербом;
- возвратом продукции;
- правом в будущем приобрести продукцию по сниженным ценам.

Гарантии, связанные с обеспечением качества продукции

Если гарантия, связанная с обеспечением качества продукции, предоставляется всем покупателям бесплатно, то данное предоставление гарантии не является отличимой услугой и не отражается на выручке.

Если гарантия, связанная с обеспечением качества продукции, предоставляется в том числе на платной основе, то она является отличимой услугой и на нее должна быть распределена часть цены сделки.

Сами ожидаемые затраты на гарантийный ремонт, замену продукции и выплату компенсаций никак не влияют на выручку, а учитываются в качестве оценочных обязательств (резервов) по МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Гарантии, связанные с возвратом продукции

Организация обязана сделать оценку того, какая часть продукции, вероятно, будет возвращена.

Фактически полученная оплата за продукцию, которая, как ожидается, будет возвращена, не может учитываться как выручка, а подлежит отражению в качестве обязательства по возврату средств покупателю.

Продукция, которая, как ожидается, будет возвращена, должна учитываться как актив по балансовой стоимости продукции за вычетом ожидаемых затрат, связанных с ее получением, и классифицироваться как «право на получение продукции от покупателя».

После снятия неопределенности в отношении продукции, подлежащей возврату (окончании срока гарантии), организация обязана признать выручку на сумму ранее признанного обязательства.

На конец отчетного периода организация обязана делать повторную оценку ожидаемой к возврату продукции с целью корректировки:

- обязательства и выручки;
- активов «права на получение» и себестоимости реализации.

Гарантии, связанные с правом покупателя в будущем приобрести продукцию по сниженным ценам

Если организация предоставляет гарантию, связанную с правом покупателя приобрести в будущем продукцию по сниженным ценам, то это право должно рассматриваться как обязанность к исполнению.

На эту обязанность к исполнению должна быть распределена часть цены сделки, и полученная от покупателя оплата должна рассматриваться в качестве аванса (обязательства) в счет будущих приобретений товара.

На конец отчетного периода организация обязана сделать повторную оценку своей обязанности к исполнению. Если покупатель не воспользовался своим правом на скидку, организация идентифицирует это как «невостребованные права». Та часть цены сделки, которая относится к невостребованным правам, должна включаться в состав выручки отчетного периода.

ПРИМЕР 8.8. ГАРАНТИИ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ПОКУПАТЕЛЮ

Компания «Сигма» владеет розничным магазином. За год, закончившийся 31 марта 2016 года, поступления денежных средств от продаж составили 40 млн долл.

При продаже «Сигма» предоставляет следующие гарантии:

- гарантию на бесплатный ремонт приобретенного товара в течение двухлетнего срока с момента продажи;
- гарантию на возврат средств покупателю при возврате товара в течение года;
- скидку в размере 10% на все последующие покупки.

При подготовке отчетности за год, завершившийся 31 марта 2016 года, руководство «Сигмы» оценивает, что:

- для 4% проданного товара потребуется гарантийный ремонт. Затраты на гарантийный ремонт составляют 30% от цены продажи;
- 3% проданных товаров будет возвращено обратно в течение следующего года;
- 60% покупателей воспользуются правом скидки при приобретении товаров в будущем. Сумма будущих скидок с цены товара оценивается в размере 1,5 млн долл.

На 31 марта 2015 года «Сигма» отразила в своем отчете о финансовом положении резерв под гарантийный ремонт в сумме 350 тыс. долл.

Компания «Сигма» при продаже товаров в магазине использует стандартную наценку в размере 25%.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.8

Ситуацию регулируют МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IAS) 37.

Гарантия на бесплатный ремонт — гарантия, связанная с обеспечением качества товара.

Данная гарантия не является отличимой услугой и не корректирует выручку.

На 31 марта 2016 года необходимо создать оценочное обязательство (резерв), так как выполняются критерии признания:

- существует юридическая обязанность в результате прошлого обязывающего события;
- вероятен отток экономических выгод;
- сумма оценочного обязательства (резерва) может быть надежно оценена.

Оценочное обязательство на 31.03.16 — 480 тыс. долл. ($40\,000 \times 4\% \times 30\%$) (краткосрочное обязательство).

Оно формируется за счет расходов периода (Дт «Прибыли и убытки»).

Расход на формирование оценочного обязательства (резерва) — 130 тыс. долл. ($480 - 350$).

Поступления от продажи товара, который, как ожидается, будет возвращен, не учитываются в качестве выручки.

Данные поступления учитываются в составе обязательств.

Товары, подлежащие возврату, не должны включаться в себестоимость реализации, а продолжают учитываться в качестве «прав на получение».

Краткосрочное обязательство по возврату — 1200 тыс. долл. ($40\,000 \text{ тыс. долл.} \times 3\%$).

Права на получение (краткосрочные активы) — 960 тыс. долл. ($1200 / 1,25$).

Право получить скидку в будущем — это обязанность к исполнению, на которую должна быть распределена часть полученных средств.

Учитывается как краткосрочное обязательство — 1500 тыс. долл.

Выручка за год, закончившийся 31 марта 2016 года, — 37 300 тыс. долл. (40 000 – 1200 – 1500).

Себестоимость продаж — 31 040 тыс. долл. (40 000 / 1,25 – 960).

Валовая прибыль — 6260 тыс. долл. (37 300 – 31 040).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Выручка	37 300
Себестоимость продаж	(31 040)
Валовая прибыль	6260
Затраты на гарантийный ремонт (создание резерва)	(130)

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Краткосрочные активы

Права на получение	960
--------------------	-----

Краткосрочные обязательства

Резерв на гарантийный ремонт	480
Обязательства перед покупателями по:	
возможным возвратам товаров	1200
скидкам, относящимся к будущим продажам	1500

8.2.6. Лицензии, предоставляемые покупателю

Лицензия устанавливает права покупателя на интеллектуальную собственность организации. Примерами лицензий являются:

- лицензии на программное обеспечение и технологии;
- лицензии на кинофильмы и музыкальные произведения;
- франшизы (право продажи товаров и услуг под определенной маркой);
- патенты на изобретения, торговые марки.

При предоставлении покупателю лицензии организация должна проанализировать, является ли лицензия отличимой услугой. Существуют лицензии, неотличимые от других обещанных покупателю товаров и услуг, например:

- лицензия, являющаяся компонентом физического товара (право на использование приобретенного покупателем станка);
- лицензия, выгоду от которой покупатель может получить только в связи с соответствующей услугой (лицензия на право доступа к пакету кабельных телеканалов).

Если лицензия не является отличимой услугой, то выручка признается от соответствующего товара и услуги, то есть отдельно выручка на лицензию не относится.

Если лицензия является отличимой услугой, то обещание предоставить лицензию является обязанностью к исполнению, на которую должна быть распределена часть цены операции (сделки). При этом организация должна проанализировать, является ли предоставляемая лицензия по своему характеру:

- **правом доступа** к интеллектуальной собственности организации в том виде, в каком она существует на протяжении срока действия лицензии или
- **правом на использование** интеллектуальной собственности в том виде, в каком она существует в момент предоставления лицензии.

Если лицензия имеет характер **права доступа** к интеллектуальной собственности, то организация должна учитывать ее как обязанность к исполнению, выполняемую в течение периода, а значит, и признавать выручку в течение периода.

Отличительной характеристикой **права доступа** к интеллектуальной собственности является то, что покупатель обоснованно ожидает от организации осуществления деятельности, которая значительно влияет на интеллектуальную собственность. Например, консалтинговая компания предоставляет своему клиенту доступ к постоянно обновляемым аналитическим данным и прогнозам относительно деятельности определенной отрасли.

Если лицензия имеет характер **права на использование** интеллектуальной собственности, то организация должна учитывать ее как обязанность к исполнению, выполняемую в определенный момент, а значит, признавать выручку единовременно.

Отличительной чертой **права на использование** интеллектуальной собственности является то, что функциональные характеристики этой интеллектуальной собственности уже сформированы на момент предоставления лицензии покупателю и не будут существенно меняться в течение срока действия лицензии. При этом покупатель определяет способ использования лицензии, а также получает выгоды от ее использования.

Например, организация владеет правами на литературное произведение. Она продает кинокомпании лицензию на право создания фильма на основе этого литературного произведения с условием, что фильм должен быть закончен в течение трехлетнего периода с момента продажи лицензии (в противном случае лицензия аннулируется). Организация должна признать выручку в момент предоставления лицензии, несмотря на то что лицензия действует в течение периода (3 года).

8.2.7. Договоры обратной покупки

Договор обратной покупки — это договор, по которому организация продает актив и при этом, в рамках этого же или другого договора, дает обещание выкупить актив или получает опцион на его покупку.

Нельзя путать договоры обратной покупки с договорами продажи с обратной арендой (мы рассматривали их в предыдущей главе). Особенностью договора с обратной арендой является то, что проданный актив берется в аренду (и это юридически закреплено в договоре). Рассматриваемые договоры имеют право либо обязанность выкупить ранее проданный актив (и это также закреплено в договоре).

Как правило, договоры обратной покупки принимают одну из трех форм:

- обязательство организации выкупить актив обратно (форвард);
- право организации выкупить актив обратно (колл-опцион);
- обязательство организации выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион).

Если организация продолжает контролировать актив, а покупатель ограничен в своих правах определять способ использования актива (даже если он физически владеет активом) и:

- у организации есть обязанность или право выкупить актив обратно (форвард или колл-опцион);
- у покупателя есть право требования к организации выкупить актив обратно (пут-опцион) и, скорее всего, он воспользуется своим правом, так как цена выкупа значительно выше рыночной стоимости,

то организация обязана учитывать сделку обратной покупки как:

- 1) договор операционной аренды по МСФО (IFRS) 16 «Аренда», если цена выкупа меньше цены продажи. При этом организация выступает в качестве арендодателя (продолжая учитывать актив), а покупатель — арендатора. Полученные средства от покупателя при этом представляются как:
 - отложенный доход (обязательство) по аренде с переносом их на равномерной основе в прибыли и убытки в качестве дохода от аренды. Общий доход по аренде равен разнице между ценой продажи и компонентом финансирования;
 - компонент финансирования (обязательство). Если фактор времени существен, то компонент финансирования равен приведенной выкупной стоимости по рыночной ставке;
- 2) договор финансирования под залог актива, если цена выкупа больше или равна цене продажи. При этом организация продолжает учитывать актив, а полученные средства от продажи представляет в качестве финансирования. Разница между выкупной и продажной ценой должна быть представлена в качестве процентного расхода (расхода на финансирование).

Здесь необходимо обратить внимание на то, что у покупателя или продавца должен быть экономический стимул требовать от другой стороны обратного выкупа. Допустим, продавец будет стремиться выкупить актив обратно, если цена выкупа значительно ниже рыночной стоимости. Также верно и обратное: покупатель будет стремиться реализовать свое право требования к продавцу об обратном выкупе актива, если цена обратного выкупа значительно выше рыночной стоимости.

ПРИМЕР 8.9. УЧЕТ ДОГОВОРОВ ОБРАТНОЙ ПОКУПКИ

1 октября 2014 года компания «Ипсилон» продала принадлежащие ей два объекта недвижимости и на эту же дату получила оплату от покупателей в полном объеме.

Если бы компания «Ипсилон» не продавала данные объекты недвижимости, то срок их полезного использования составил бы 10 лет начиная с 1 октября 2014 года.

Условия договоров продажи представлены ниже.

Объект «А». Компания «Ипсилон» использует объект «А» в качестве своего административного здания. Цена продажи составила 10 млн долл., балансовая стоимость на 1 октября 2014 года составляла 9 млн долл., а рыночная стоимость на эту же дату составляла 15 млн долл.

Договор продажи содержит право «Ипсилон» выкупить объект «А» 30 сентября 2016 года по цене 12,1 млн долл.

Компания «Ипсилон» продолжает использовать объект «А» в качестве своего офисного здания и после 1 октября 2014 года (что соответствует условиям договора).

Объект «В». Компания «Ипсилон» когда-то также использовала объект «В» для своих административных нужд, но 1 октября 2014 года полностью освободила его.

Цена продажи составила 5 млн долл., что полностью соответствует рыночной оценке этого объекта. Балансовая стоимость на 1 октября 2014 года составляла 3 млн долл.

Договор продажи содержит обязанность «Ипсилон» выкупить объект «В» 30 сентября 2016 года по цене 4 434 000 долл.

Договором также предусмотрено, что покупатель не имеет права продать актив или использовать его в иных целях, чем использование в качестве офисного помещения.

Там, где это уместно, необходимо использовать рыночную ставку, по которой «Ипсилон» может привлекать финансирование в размере 8% годовых. Приведенная стоимость 1 доллара к уплате через 2 года по ставке 8% годовых равна 85,7 цента.

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.9

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 15.

Оба договора продажи являются договорами обратной покупки.

Объект «А»

«Ипсилон» продолжает контролировать объект, так как покупатель ограничен в возможности получать экономические выгоды от объекта («Ипсилон» продолжает использование объекта).

Продолжение контроля над объектом свидетельствует о том, что «Ипсилон» воспользуется своим правом выкупа.

Так как цена выкупа объекта больше, чем его цена продажи, данную операцию необходимо учитывать как операцию финансирования.

При этом «Ипсилон» не отражает выбытие актива, а продолжает его учитывать в составе основных средств.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 900 тыс. долл. (9000 / 10 лет).

Балансовая стоимость основного средства на 30.09.15 — 8100 тыс. долл. (9000 тыс. – 900 тыс.).

Основные средства учитываются в качестве долгосрочных активов.

Полученные от продажи средства должны учитываться в качестве финансирования (займа).

Разница между выкупной стоимостью и ценой продажи — это расходы на финансирование (прибыли и убытки).

Начисление процентов производится по модели эффективной ставки процента.

Ставка процента = $\sqrt[2]{(12\,100 \div 10\,000)} - 1 = 10\%$ годовых.

Расходы на финансирование — 1000 тыс. долл. ($10\,000 \times 10\%$).

Балансовая стоимость займа на 30.09.15 — 11 000 тыс. долл. ($10\,000 + 1000$) (краткосрочное обязательство).

Объект «В»

«Ипсилон» продолжает контролировать объект, так как покупатель ограничен в возможности получать экономические выгоды от объекта (запрет на продажу или репрофилирование объекта).

Поскольку «Ипсилон» имеет безусловное обязательство выкупить объект и выкупная цена меньше, чем цена продажи, то данная сделка учитывается как операционная аренда в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Доход от аренды равен разнице между ценой продажи и компонентом обязательства.

Компонент обязательства — это приведенная сумма будущих выкупных платежей по рыночной ставке.

Компонент обязательства на 10.10.14 — 3800 тыс. долл. ($4434 \times 0,857$).

Отложенный доход по аренде на 10.10.14 — 1200 тыс. долл. ($5000 - 3800$).

Доход от операционной аренды признается в прибылях и убытках равномерно по сроку аренды.

Доход от аренды за отчетный период — 600 тыс. долл. ($1200 / 2$ года).

Отложенный доход по аренде на 30.09.15 — 600 тыс. долл. ($1200 - 600$) (краткосрочное обязательство).

Компонент финансирования амортизируется по ставке 8% годовых с отражением расходов на финансирование в прибылях и убытках.

Финансовые расходы за год — 304 тыс. долл. ($3800 \times 8\%$).

Обязательство по займу на 30.09.15 — 4104 тыс. долл. ($3800 + 304$).

Поскольку «Ипсилон» продолжает контролировать актив, операция выбытия не отражается.

Объект недвижимости продолжает учитываться в составе основных средств.

Амортизация за год (прибыли и убытки) — 300 тыс. долл. ($3000 / 10$ лет).

Балансовая стоимость основного средства на 30.09.15 — 2700 тыс. долл. ($3000 - 300$).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, \$'000

Прибыли и убытки

Доходы от операционной аренды	600
Амортизация:	
по объекту «А»	(900)
по объекту «В»	(300)
Финансовые расходы по займу, связанному	
с объектом «А»	(1000)
с объектом «В»	(304)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2015 года, \$'000

Долгосрочные активы

Основные средства	
Объект «А»	8100
Объект «В»	2700

Краткосрочные обязательства	
Операционная аренда (отложенный доход)	600
Займы, связанные с договором по объекту «А»	11 000
договором по объекту «В»	4104

8.3. Затраты по договору с покупателем

8.3.1. Виды затрат по договору

МСФО (IFRS) 15 определяет порядок учета затрат, связанных с договором, но не попадающих в сферу действия стандартов МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (затраты, подпадающие под действие этих стандартов, учитываются в соответствии с ними).

Затраты, связанные с договором, делятся на два типа:

- затраты на заключение договора;
- затраты на выполнение договора.

Затраты на заключение договора — это затраты, понесенные организацией в связи с заключением договора с покупателем, которые она бы не понесла, если бы договор не был заключен.

Затраты на заключение договора должны признаваться в качестве актива, если организация ожидает возмещения таких затрат.

В качестве упрощения стандарт разрешает отнесение затрат на заключение договора на расходы отчетного периода, если период исполнения договора с момента заключения составляет менее года.

Затраты на выполнение договора — это затраты, непосредственно связанные с выполнением организацией договора с покупателем.

Затраты на выполнение договора признаются в качестве актива при одновременном выполнении трех критериев:

- затраты относятся непосредственно к договору (или к предполагаемому договору), который можно идентифицировать;
- затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые в будущем будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению;
- ожидается, что затраты будут возмещены.

Обратите внимание!

В качестве актива учитываются только затраты, относящиеся к будущим обязанностям к исполнению. Затраты, относящиеся к выполненным обязанностям, должны быть отнесены на расходы отчетного периода.

Затраты, которые относятся непосредственно к договору, включают в себя следующие статьи:

- прямые затраты на оплату труда;
- прямые затраты на материалы;
- распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (затраты на контроль за выполнением договора, затраты на страхование, амортизацию);
- затраты, непосредственно подлежащие возмещению покупателем;
- прочие прямые затраты на договор (выплаты субподрядчикам).

Следующие затраты организация должна признавать в качестве расходов по мере их возникновения:

- общие и административные затраты (кроме тех, которые прямо возмещаются по договору);
- затраты на непроизводительное использование ресурсов;
- затраты, для которых невозможно определить, относятся ли они к выполненным или невыполненным обязанностям к исполнению.

8.3.2. Амортизация и обесценение затрат по договору

Затраты на заключение и затраты на выполнение договора, учтенные в качестве активов в отчете о финансовом положении, представляются отдельно от дебиторской задолженности по статье «Актив по договору» (организация может использовать и альтернативные названия).

Актив по договору подлежит амортизации на систематической основе, соответствующей передаче покупателю товаров или услуг, к которым относится актив.

Организация обязана скорректировать амортизацию для учета значительного изменения ожидаемых сроков передачи товаров или услуг.

Стандарт не указывает метод начисления амортизации. На экзамене мы, скорее всего, будем пользоваться линейным методом. Однако обратите внимание на требование стандарта о том, что затраты, относящиеся к выполненным обязанностям, должны признаваться в качестве расходов. Это позволяет на каждую отчетную дату учитывать в качестве актива только затраты, относящиеся к будущим обязанностям (при этом неважно, какой из методов амортизации мы применяем).

В целом порядок обесценения актива по договору подчиняется требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», но есть одна особенность. Возмещаемая сумма рассчитывается как разница между суммой оставшегося возмещения, которую организация ожидает получить в обмен на товары и услуги, и ожидаемой суммой затрат, непосредственно связанных с предоставлением этих товаров и услуг.

ПРИМЕР 8.10. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ДОГОВОРУ С ПОКУПАТЕЛЕМ

Компания «Сигма» осуществляет деятельность на рынке недвижимости, в том числе предоставляя услуги по анализу технического состояния зданий. «Сигма» готовит отчетность на 31 марта 2016 года.

1 февраля 2016 года «Сигма» выиграла тендер и заключила договор на проведение аудита технического состояния двух зданий заказчика: «А» и «В». «Сигма» сразу же приступила к выполнению договора.

Общая сумма договора составляет 5 млн долл. По условиям договора заказчик внес предоплату в размере 10% от суммы договора. Остальная часть должна быть оплачена в течение месяца после полного окончания договора.

Аудит здания «А» был проведен в течение 1 месяца. Результаты аудита были приняты заказчиком 1 марта 2016 года.

Аудит здания «В» должен быть завершен 30 апреля 2016 года.

Имеются следующие данные о затратах по договору:

- прямые затраты, связанные с участием в тендере, составили 220 тыс. долл.;
- затраты на оплату труда специалистов, занятых аудитом одного здания, составляют 500 тыс. долл. в месяц;
- материальные затраты на проведение аудита одного здания составляют 150 тыс. долл. в месяц;
- для аудита одного здания используется один комплект оборудования. Первоначальная стоимость такого комплекта оборудования составляет 9 млн долл. при сроке полезного использования 10 лет. После завершения аудита комплекты оборудования используются в других проектах;
- затраты на страхование деятельности по аудиту зданий в сумме 20 тыс. долл. в месяц на одно здание могут быть отнесены на данный договор;
- административные затраты, отнесенные на данный договор, составляют 170 тыс. долл.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 8.10

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 15.

Услуги по аудиту каждого здания являются отличимыми услугами, поэтому аудит каждого здания является отдельной обязанностью к исполнению.

Ожидаемые затраты на выполнение договора аудита:

	Здание «А»	Здание «В»	Итого
Срок аудита, мес.	1	3	4
Затраты, \$'000			
Прямые затраты на труд	500	1500	2000
Прямые затраты на материалы	150	450	600
Амортизация оборудования, используемого по договору (ежемесячная амортизация: 9000 / 10 лет/ 12 мес.)	75	225	300
Затраты на страхование, связанные с деятельностью по договору	20	60	80
Административные затраты не учитываются в расходах по договору			
Итого затраты	745	2235	2980

Общие ожидаемые затраты по договору (с учетом затрат на заключение договора) — 3200 тыс. долл. (2980 + 220).

Договор не является убыточным.

Ожидаемая прибыль по договору — 1800 тыс. долл. (5000 – 3200).

Цена договора должна быть распределена на обязанность к исполнению.

Для распределения цены договора необходимо использовать метод, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи.

Цена договора, относящаяся к аудиту:

- здания «А» — 1250 тыс. долл. ($5000 \times 745 / 2980$);
- здания «В» — 3750 тыс. долл. ($5000 \times 2235 / 2980$).

Затраты на заключение договора также должны быть распределены на обязанности к исполнению по аудиту:

- здания «А» — 55 тыс. долл. ($220 \times 745 / 2980$);
- здания «В» — 165 тыс. долл. ($220 \times 2235 / 2980$).

Так как обязанность по аудиту здания «А» является выполненной, необходимо признать выручку в прибылях и убытках, а также соответствующие затраты на выполнение и заключение договора в качестве расходов периода.

Расчет валовой прибыли от аудита здания «А», \$'000

Выручка	1250
Себестоимость реализации, в том числе	(800)
затраты на заключение договора	(55)
затраты на выполнение договора	(745)
валовая прибыль	450

Дебиторская задолженность на 31.03.16 (краткосрочный актив) — 750 тыс. долл. ($1250 - 5000 \times 10\%$).

Аудит здания «В» является обязанностью к исполнению, выполняемой к определенному моменту времени, так как:

- заказчик не может потреблять выгоды, связанные с результатом аудита здания «В»;
- заказчик не получает контроль над результатом услуги по мере ее выполнения;
- «Сигма» не обладает правом на получение оплаты за выполненную часть работ в отношении аудита здания «В».

Вывод: «Сигма» не может признавать выручку по мере выполнения услуг по аудиту здания «В», а должна отразить ее единовременно по окончании аудита.

Фактически осуществленные затраты на заключение договора и выполнение договора (в части обязанности по аудиту здания «В») подлежат отражению на 31.03.16 в качестве актива по договору в сумме:

затраты на заключение договора	165
затраты на выполнение договора ($2235 \times 2 \text{ мес.} / 3 \text{ мес.}$)	1490
Итого затраты по договору	1655

Затраты по договору учитываются в качестве краткосрочного актива.

Примечание. Затраты по договору не амортизируются, так как не происходит передачи покупателю услуг, связанных с аудитом здания «В». Затраты по договору будут признаны единовременно в расходах в момент окончательного выполнения услуг по аудиту здания «В».

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Выручка	1250
Себестоимость реализации, в том числе	(800)
валовая прибыль	450

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Краткосрочные активы

Дебиторская задолженность	750
Актив по договору аудита зданий	1655

ГЛАВА 9. МСФО (IAS) 12

«Налоги на прибыль»

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» традиционно вызывает сложности у специалистов, изучающих международные стандарты. Не облегчает понимание и российский аналог — ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Несмотря на то что он принят в целях реформирования бухучета в соответствии с МСФО, оба стандарта основаны на различных принципах. Нужно признать, что и разработчики международных стандартов не сразу пришли к нынешнему варианту МСФО (IAS) 12, принятому в 1996 году. Как показывает практика специалистов, впервые изучающих МСФО, для понимания требований МСФО (IAS) 12 лучше всего сначала рассмотреть его эволюционное развитие. В этой главе мы разберем предпосылки создания стандарта, развитие идеи учета налогов на прибыль, а также основные принципы и подходы к их учету.

Первоначальная редакция МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» была выпущена достаточно давно — в 1979 году. Предпосылкой создания этого стандарта послужил тот факт, что налоговые правила отражения доходов и расходов отличаются от правил, принятых в бухгалтерском учете, и это отличие может существенно повлиять на представление результатов деятельности предприятия.

Почему так происходит? Дело в том, что цели налоговой политики государства и соответствующего налогового учета существенно отличаются от целей бухгалтерского учета.

Формируя налоговую политику, государство преследует две основные цели: пополнение бюджета и стимулирование (или дестимулирование) экономики в определенных направлениях путем определения порядка формирования налогооблагаемой базы, изменения налоговых ставок и предоставления льгот. Целью же бухгалтерского учета является представление финансовой информации о предприятии его акционерам (и кредиторам). Неудивительно, что порядок признания доходов и расходов у этих двух систем (налоговой и бухгалтерской) абсолютно разный. Нужно привыкнуть, что эти две системы никогда не будут совпадать, хотя это и вызывает порой протест и возмущение.

Рассмотрим, как проблема несоответствия бухгалтерских и налоговых правил отражения доходов и расходов влияет на финансовую отчетность и какие варианты ее решения предлагал Совет по МСФО с момента выпуска стандарта и до наших дней.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

9.1. Эволюция идеи отложенного налогообложения

Рассмотрим следующую ситуацию. Предприятие использует в работе высокотехнологичное оборудование, срок полезной службы которого составляет 3 года. Государство для целей налогового учета разрешает применять метод ускоренной амортизации к этому оборудованию. Первоначальная стоимость оборудования — 600 тыс. долл. Амортизация для целей налогового учета признается за первый, второй и третий годы как 50, 30 и 20% стоимости данного оборудования соответственно. Для целей бухгалтерского учета предприятие использует метод линейной амортизации.

Выручка предприятия составляет 900 тыс. долл. в год, а операционные расходы (не включающие амортизацию) равны 400 тыс. долл. На протяжении 3 лет выручка и расходы не менялись.

Ставка налога на прибыль составляет 25%.

Требуется составить отчет о прибыли или убытке предприятия за 3 года, используя в качестве расхода по налогу на прибыль фактически начисленный (текущий) к уплате налог.

Решение. Рассчитаем налог на прибыль (табл. 9.1), подлежащий уплате за отчетный период, исходя из того, что амортизация оборудования для целей налогообложения составила:

- за 1-й год — 300 тыс. долл. ($600 \text{ тыс. долл.} \times 50\%$);
- за 2-й год — 180 тыс. долл. ($600 \text{ тыс. долл.} \times 30\%$);
- за 3-й год — 120 тыс. долл. ($600 \text{ тыс. долл.} \times 20\%$).

Таблица 9.1. Расчет текущего налога на прибыль, \$'000

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за 3 года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Налоговая амортизация	(300)	(180)	(120)	(600)
Налогооблагаемая прибыль	200	320	380	900
Налог на прибыль 25%	50	80	95	225

Сформируем отчет о прибыли или убытке за трехлетний период (табл. 9.2).

При этом в качестве расхода по налогу на прибыль будем использовать значения начисленного налога из табл. 9.1.

Таблица 9.2. Отчет о прибыли или убытке за три года, \$'000

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за 3 года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)

Таблица 9.2 (окончание)

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за 3 года
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль (текущий)	(50)	(80)	(95)	(225)
Чистая прибыль (после налогообложения)	250	220	205	675

Рассмотрим получившийся отчет о прибыли или убытке с точки зрения акционера.

Акционер видит следующие параметры:

- его бизнес простой и понятный, на протяжении ряда лет генерирует одинаковую выручку;
- расходы контролируются и также не меняются от года к году;
- налоговое законодательство остается неизменным.

Тем не менее, несмотря на постоянство всех значимых внешних факторов, компания из года в год получает не просто разную чистую прибыль — чистая прибыль постоянно уменьшается. Для акционера подобная ситуация совершенно непонятна.

Фактически такая отчетность не выполняет одну из главных своих функций — функцию прогноза. Другими словами, она лишает акционера возможности делать прогнозные оценки и принимать на их основе экономические решения. Что будет, если акционер, анализируя результаты первого года, в котором чистая прибыль составила 250 тыс. долл., решит распределить всю прибыль, ожидая, что и в последующие годы прибыль будет на этом же уровне?

Учитывая, что в среднем за год предприятие генерирует 225 тыс. долл. чистой прибыли (675 тыс. долл.: 3 года), решение о распределении 250 тыс. долл., скорее всего, приведет к тому, что из предприятия будут изъяты оборотные активы, необходимые для бизнеса. И в дальнейшем предприятие не сможет поддерживать свою операционную деятельность на прежнем уровне.

Отметим еще одну интересную особенность данного расчета. Налогооблагаемая прибыль за 3 года (см. табл. 9.1) равна бухгалтерской прибыли до налогообложения за 3 года — 900 тыс. долл. (см. табл. 9.2). Иными словами, если умножить значение бухгалтерской прибыли за 3 года на ставку налога, в результате получится совокупная сумма налога на прибыль за 3 года — 225 тыс. долл. (900 тыс. долл. × 25%).

Исходя из этого, можно сделать следующие выводы.

Во-первых, на трехлетнем промежутке между налоговым и бухгалтерским учетом нет расхождений.

Во-вторых, расхождения между налоговым и бухгалтерским учетом связаны с различиями во времени признания расходов.

К этому же выводу пришел и Совет по МСФО в конце 70-х годов прошлого века (в то время он назывался Комитетом по международным стандартам). Была сформулирована следующая идея: если по налоговым правилам в отчетном периоде сумма расходов, принимаемых для налогообложения, завышена (и, как следствие, сумма налога к начислению занижена), то необходимо отразить дополнительное обязательство по налогу, так как сумму налога все равно придется уплатить, пусть и в более поздние периоды.

Для обозначения этих явлений ввели следующие термины:

- временная разница — разница между значением расходов (доходов), признанных по налоговому и бухгалтерским правилам;
- отложенный налог — дополнительный налог (актив или обязательство), связанный с возникновением временных разниц.

Обратите внимание, что данные определения не являются строгими с точки зрения МСФО (IAS) 12. Почему это так, поясним далее.

Вернемся к рассмотренной выше ситуации. Рассчитаем временную разницу и связанный с ней отложенный налог (табл. 9.3).

Таблица 9.3. Расчет временных разниц и отложенного налога, \$'000

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за 3 года
Налоговая амортизация	300	180	120	600
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	200	200	200	600
Временная разница	100	(20)	(80)	–
Отложенный налог, признаваемый в составе расходов в отчете о прибыли или убытке (ставка 25%)	25	(5)	(20)	–

Этот отложенный налог сформирует налоговое обязательство, так как в первом году налоговая амортизация значительно больше бухгалтерской, что приводит к уменьшению налога на прибыль в первом году и, как следствие, у предприятия возникает обязательство по уплате отложенного налога на прибыль в будущем.

Это обязательство будет формироваться проводкой:

- Дт «Расход по налогу на прибыль»;
- Кт «Отложенное налоговое обязательство».

Таким образом, значение расхода по налогу на прибыль в отчете о прибыли или убытке будет состоять из двух показателей: текущего налога и отложенного налога. Именно это значение расхода по налогу на прибыль поставим в бухгалтерский отчет о прибыли или убытке.

Сформируем отчет о прибыли или убытке за 3 года (табл. 9.4).

Таблица 9.4. Отчет о прибыли или убытке за 3 года с учетом отложенных налогов, \$'000

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за 3 года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль, в том числе:	(75)	(75)	(75)	(225)
– текущий налог	(50)	(80)	(95)	(225)
– отложенный налог	(25)	5	20	–
Чистая прибыль (после налогообложения)	225	225	225	675

При этом расход по налогу на прибыль будет состоять из двух величин. Проиллюстрируем это на примере первого года:

Дт «Расход по налогу на прибыль»	50 тыс. долл.
Кт «Текущий налог на прибыль»	50 тыс. долл.
Дт «Расход по налогу на прибыль»	25 тыс. долл.
Кт «Отложенный налог на прибыль»	25 тыс. долл.

В результате расход по налогу на прибыль за первый год будет равен 75 тыс. долл. (50 тыс. + 25 тыс.).

Рассмотрим теперь, как ведет себя в этой ситуации счет «Отложенное налоговое обязательство» (табл. 9.5).

Таблица 9.5. Движение по счету «Отложенное налоговое обязательство», \$'000

Показатель	1-й год		2-й год		3-й год	
Сальдо на начало года	–		25		20	
Бухгалтерская проводка	Дт «Прибыли и убытки» Кт «Отложенное налоговое обязательство»	25 25	Дт «ОНО» Кт «Прибыли и убытки»	5 5	Дт «ОНО» Кт «Прибыли и убытки»	20 20
Сальдо на конец года	25		20		–	

Таким образом, Совет по МСФО нашел простой и изящный способ нивелировать воздействие налоговых правил на бухгалтерскую отчетность. Напомним, что это был 1979 год.

Однако за последующее десятилетие применения МСФО (IAS) 12 выявились определенные недостатки данного стандарта. Наиболее ярко они проявлялись при смене налоговых ставок.

В частности, начисленный ранее в обязательствах (или активах) отложенный налог не корректировался в связи со сменой налоговой ставки. Как результат, на счетах отложенных налогов стали накапливаться суммы, происхождение которых было трудно объяснить.

Фактически через некоторое время счета отложенных налогов стали похожи на свалку и не информировали пользователя отчетности о том, какие оттоки экономических выгод произойдут в будущем в связи с отложенными налогами (в случае обязательств) или какие экономические выгоды предприятие получит в связи с отложенными налогами (в случае активов).

Обратите внимание!

Российские организации, использующие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» для учета отложенного налогообложения, сталкиваются с похожими трудностями. Это связано с тем, что Минфин России в качестве основы для ПБУ 18/02 использовал подходы, изложенные в МСФО (IAS) 12 образца 1979 года. Так, определение временных разниц, которые использует ПБУ 18/02, основано на методе начисления (метод по отчету о прибыли или убытке) и не на балансовом подходе, который начал применять Совет по МСФО с 1996 года.

Проиллюстрируем эту проблему. Допустим, в начале второго года налоговая ставка понизилась с 25 до 15%. Повторим расчет, приведенный в табл. 9.3 для временных разниц и отложенного налога (табл. 9.6).

Таблица 9.6. Расчет временных разниц и отложенного налога при смене налоговой ставки, \$'000

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за 3 года
Налоговая амортизация	300	180	120	600
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	200	200	200	600
Временная разница	100	(20)	(80)	–
Налоговая ставка, %	25	15	15	–
Отложенный налог, признаваемый в составе расходов в отчете о прибыли или убытке	25	(3)	(12)	10

Текущий налог на прибыль тоже изменится во втором и третьем году. Он будет равен (для расчета используем данные по налогооблагаемой прибыли из табл. 9.1):

- за 2-й год — 48 тыс. долл. (320 тыс. долл. × 15%);
- за 3-й год — 57 тыс. долл. (380 тыс. долл. × 15%).

Составим теперь отчет о прибыли или убытке с учетом того, что в начале второго года ставка налога на прибыль изменилась с 25 на 15% (табл. 9.7).

Таблица 9.7. Отчет о прибыли или убытке за 3 года при смене налоговой ставки, \$'000

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за 3 года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль, в том числе:	(75)	(45)	(45)	(165)
текущий налог	(50)	(48)	(57)	(155)
отложенный налог	(25)	3	12	(10)
Чистая прибыль (после налогообложения)	225	255	255	735

Остановимся отдельно на отчете о прибыли или убытке. Отметим, что бухгалтерская прибыль до налога на прибыль составляет 300 тыс. долл. и общий расход по налогу на прибыль за второй и третий годы равен произведению прибыли до налогообложения и новой ставки налога на прибыль (300 тыс. долл. × 15% = 45 тыс. долл.).

А теперь рассмотрим, что происходит со счетом «Отложенное налоговое обязательство» (табл. 9.8).

Таблица 9.8. движение по счету «Отложенное налоговое обязательство» после смены налоговой ставки, \$'000

Показатель	1-й год		2-й год		3-й год	
Сальдо на начало года	–		25		22	
Бухгалтерская проводка	Дт «ПиУ»	25	Дт «ОНО»	3	Дт «ОНО»	12
	Кт «ОНО»	25	Кт «ПиУ»	3	Кт «ПиУ»	12
Сальдо на конец года	25		22		10	

Исходя из условий рассматриваемой ситуации, на конец третьего года основное средство полностью самортизировалось как в бухгалтерском учете, так и в налоговом.

Соответственно, это основное средство уже не может влиять на будущую налогооблагаемую прибыль. Тем не менее на конец третьего года на счете отложенного налогового обязательства осталась сумма в 10 тыс. долл., связанная с этим основным средством. При этом она никогда не будет уплачена в бюджет, а будет просто «болтаться» на данном счете, дезинформируя пользователей.

Была еще одна причина для пересмотра МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». В 1989 году Совет по МСФО концептуально пересмотрел подходы к составлению финансовой отчетности, выпустив «Принципы подготовки и представления финан-

совой отчетности», в которой закрепил балансовый подход к составлению отчетности. Неразбериха в остатках на счетах отложенных налоговых активов и обязательств была больше неприемлема, так как противоречила базовым определениям актива и обязательства. Однако Совету по МСФО потребовалось еще семь лет, прежде чем хаос на счетах отложенных активов и обязательств был полностью побежден. И в октябре 1996 года была опубликована новая, пересмотренная версия МСФО (IAS) 12, полностью основанная на балансовом подходе.

9.2. Современный подход к отложенному налогообложению

9.2.1. Идея учетного подхода к отложенному налогообложению

Для исправления ситуации, сложившейся в 80-е годы, Совет по МСФО изменил определение временных разниц.

Временная разница — это разница между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой (п. 5 МСФО (IAS) 12).

При этом **налоговая база актива или обязательства** — сумма, относимая на актив или обязательство в налоговых целях. Иными словами, это величина (аналогичная балансовой стоимости в бухгалтерском учете), по которой актив или обязательство учитываются для целей налогообложения.

Отложенный налог, представляемый в отчете о финансовом положении, в этом случае рассчитывается как произведение временной разницы на налоговую ставку.

Это, казалось бы, небольшое изменение в определении временных разниц принципиально изменило подход к расчету отложенного налога. Теперь отложенный налог, представляемый в отчете о финансовом положении, рассчитывается с использованием данных о балансовой стоимости активов и обязательств в бухгалтерском учете и их налоговой базы.

Обратите внимание!

В редакции МСФО (IAS) 12 от 1979 года отложенное налоговое обязательство (актив) на конец отчетного периода было вторичным по отношению к расходу по отложенному налогу, относимому на прибыли и убытки. Другими словами, сначала определялся отложенный налог, относимый на прибыли и убытки, а сальдо отложенного налога в отчете о финансовом положении являлось следствием этих проводок. В редакции МСФО (IAS) 12 от 1996 года именно значение отложенного налога, представляемое в отчете о финансовом положении, рассчитывается в первую очередь. А суммы, относимые на счет прибыли и убытка, являются балансирующими.

Возьмем данные, используемые нами выше в ситуации с изменением ставки по налогу на прибыль с 25 до 15%, и рассчитаем отложенное налоговое обязательство, представляемое в отчете о финансовом положении.

Для начала рассчитаем балансовую стоимость и налоговую базу основного средства (табл. 9.9).

Таблица 9.9. Балансовая стоимость и налоговая база основного средства, \$'000

Дата	Балансовая стоимость основного средства	Налоговая база основного средства
На дату приобретения	600	600
На конец 1-го года	400 (600 – 600 : 3)	300 (600 – 600 × 50%)
На конец 2-го года	200 (400 – 600 : 3)	120 (300 – 600 × 30%)
На конец 3-го года	0 (200 – 600 : 3)	0 (120 – 600 × 20%)

А теперь, имея значения балансовой стоимости основного средства и его налоговой базы, рассчитаем временную разницу и отложенное налоговое обязательство (табл. 9.10).

Таблица 9.10. Расчет отложенного налога балансовым методом, \$'000

Показатель	На дату при- обретения	1-й год		2-й год		3-й год	
		Дт «ПиУ»	Кт «ОНО»	Дт «ОНО»	Кт «ПиУ»	Дт «ОНО»	Кт «ПиУ»
Балансовая стоимость основно- го средства	600	400		200		0	
Налоговая база	600	300		120		0	
Временная разница	0	100		80		0	
Налоговая ставка на конец года	25%	25%		15%		15%	
Отложенное налоговое обяза- тельство на конец года	0	25		12		0	
Бухгалтерская проводка		Дт «ПиУ» Кт «ОНО»	25 25	Дт «ОНО» Кт «ПиУ»	13 13	Дт «ОНО» Кт «ПиУ»	12 12

Суммы, относимые на прибыль и убыток, будут балансирующими. Они рассчитываются как разница между салдо отложенного налогового обязательства на начало и на конец периода.

Из табл. 9.10 видно, что по окончании срока полезного использования актива отложенное налоговое обязательство станет равно нулю. Иначе говоря, учетное несоответствие, связанное с тем, что основного средства уже нет, а отложенный налог по нему отражается в обязательствах, исчезло.

Теперь сформируем отчет о прибыли или убытке (табл. 9.11). За основу возьмем отчет о прибыли или убытке, представленный в табл. 9.7, только заменим отложенный налог, относимый на прибыли и убытки, на рассчитанный в табл. 9.10.

Сравним значения в табл. 9.7 и в табл. 9.11. Они различаются по суммам отложенного налога, относимого на прибыли и убытки. Так, 10 тыс. долл., которые были признаны в первом году и никогда не будут уплачены в бюджет в связи с уменьшением налоговой ставки с 25 до 15%, в табл. 9.11 списаны в прибыли и убытки в качестве дохода во втором году.

Таблица 9.11. Отчет о прибыли или убытке за 3 года с расчетом отложенных налогов балансовым методом, \$'000

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за 3 года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль, в том числе:	(75)	(35)	(45)	(155)
текущий налог	(50)	(48)	(57)	(155)
отложенный налог	(25)	13	12	0
Чистая прибыль (после налогообложения)	225	265	255	745

Таким образом, можно сделать вывод о том, что балансовый подход при определении временных разниц позволяет точно рассчитать отложенные налоговые обязательства и активы. По сути, этот метод дает возможность проверить правильность расчета отложенных налоговых активов и обязательств на любую отчетную дату, используя данные только отчета о финансовом положении (и, конечно, соответствующие данные о налоговых базах активов и обязательств).

9.2.2. Классификация временных разниц

В зависимости от того, к каким налоговым последствиям приводят временные разницы (к вычету или доначислению налога), их подразделяют на два типа (пункт 5 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»):

- налогооблагаемые временные разницы;
- вычитаемые временные разницы.

Налогооблагаемые временные разницы — это временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается.

Вычитаемые временные разницы — это временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается.

Таким образом, налогооблагаемые временные разницы приводят к возникновению отложенного налогового обязательства, а вычитаемые временные разницы — отложенного налогового актива.

Отложенные налоговые обязательства — это суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

В отчетности отложенные налоговые обязательства признаются в отношении всех налогооблагаемых временных разниц за редкими исключениями.

В частности, исключения составляют налогооблагаемые временные разницы, возникшие в результате первоначального признания гудвила, а также временные разницы, возникающие при инвестициях в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные компании, когда инвестор контролирует сроки восстановления временной разницы и существует вероятность, что она не будет восстановлена в обозримом будущем (п. 15, 39 МСФО (IAS) 12). Данные исключения выходят за рамки экзамена ДипИФР-Рус, поэтому ограничимся только упоминанием о них.

Отложенные налоговые активы — суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
- перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

Отложенные налоговые активы признаются в отчетности в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в какой вероятно получение налогооблагаемой прибыли, достаточной для зачета вычитаемой временной разницы.

Рассмотрим это требование о признании отложенных налоговых активов на примере.

ПРИМЕР 9.1. ПРИЗНАНИЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ

Компании А и Б получили в 2013 году убыток, признаваемый для целей налогообложения, в размере 1 млн долл. каждая. Юрисдикция, в которой ведут деятельность обе компании, разрешает зачитывать ранее полученные убытки в отношении налогооблагаемой прибыли отчетного периода в течение 10 лет.

Если в течение данного срока компании не смогут зачесть полученный ранее убыток, то они теряют право на зачет в отношении этого убытка.

Ставка налога на прибыль составляет 20%. Ожидается, что обе компании будут генерировать прибыль начиная с 2016 года и на протяжении как минимум ближайших 10 лет. При этом ожидается, что компания А будет генерировать ежегодную прибыль в размере 300 тыс. долл., а компания Б — в размере 50 тыс. долл.

Задание:

требуется рассчитать отложенный налоговый актив для компании А и компании Б на конец 2015 и 2016 годов.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 9.1

Компания А

Сначала рассчитаем отложенный налоговый актив для компании А.

На 31 декабря 2015 года в отношении накопленных убытков возникает вычитаемая временная разница. Так, налоговая база накопленных убытков составила 1 млн долл., а в бухгалтерском учете балансовая стоимость убытков равна нулю (не потому, что компания не получила убытки в 2013 году, а потому, что в бухгалтерском учете они были полностью отнесены на нераспределенную прибыль и больше не учитываются).

Так как в течение ближайших 10 лет компания А ожидает получить 3 млн долл. (300 тыс. долл. × 10 лет) налогооблагаемой прибыли и полностью зачесть ранее полученный убыток, отложенный налоговый актив при-

знается на полную сумму 200 тыс. долл. (1000 тыс. долл. × 20%). Признание отложенного налогового актива производится за счет прибылей и убытков.

Учитывая, что в 2015 году компания А получила убыток, текущий налог на прибыль равен нулю.

В 2016 году компания А получит налогооблагаемую прибыль в размере 300 тыс. долл. и полностью зачтет ее ранее полученным убытком. Поэтому текущий налог на прибыль в 2016 году у компании А также будет равен нулю.

На 31 декабря 2016 года налоговый убыток, который можно зачесть в будущих периодах, составит 700 тыс. долл. (1000 тыс. – 300 тыс.).

Отложенный налоговый актив на 31 декабря 2016 года составит 140 тыс. долл. (700 тыс. долл. × 20%).

На прибыли и убытки в 2016 году в качестве расхода будет отнесена сумма изменений отложенного налогового актива 60 тыс. долл. (200 тыс. – 140 тыс.).

Компания Б

Теперь рассчитаем отложенный налоговый актив для компании Б.

У компании Б на 31 декабря 2015 года в отношении накопленных убытков также возникает вычитаемая временная разница (налоговая база накопленных убытков составила 1 млн долл., а в бухгалтерском учете балансовая стоимость убытков равна нулю).

В течение ближайших 10 лет компания Б ожидает получить 500 тыс. долл. (50 тыс. долл. × 10 лет) налогооблагаемой прибыли. Именно эту сумму она сможет зачесть за счет ранее полученного убытка. Поэтому отложенный налоговый актив признается только в сумме 100 тыс. долл. (500 тыс. долл. × 20%).

Признание отложенного налогового актива производится за счет прибылей и убытков.

Так как в 2015 году компания Б получила убыток, текущий налог на прибыль равен нулю.

В 2016 году компания Б получит налогооблагаемую прибыль в размере 50 тыс. долл. и полностью зачтет ее ранее полученным убытком. Поэтому текущий налог на прибыль 2016 году у компании Б также будет равен нулю.

На 31 декабря 2016 года налоговый убыток, который можно зачесть в будущих периодах, составит 450 тыс. долл. (500 тыс. – 50 тыс.). Отложенный налоговый актив на 31 декабря 2016 года составит 90 тыс. долл. (450 тыс. долл. × 20%).

На прибыли и убытки в 2016 году в качестве расхода у компании Б будет отнесена сумма изменений отложенного налогового актива 10 тыс. долл. (100 тыс. – 90 тыс.). Выписка из отчетности компаний А и Б представлена в табл. 9.12.

Таблица 9.12. Выписка из отчетности компаний А и Б, \$'000

Отчетность	Компания А		Компания Б	
	2015 год	2016 год	2015 год	2016 год
Отчет о прибыли или убытке				
Прибыль до налогообложения	(1000)	300	(1000)	50
Налог на прибыль, в том числе:	200	(60)	100	(10)
текущий налог	0	0	0	0
отложенный налог	200	(60)	100	(10)
Чистая прибыль	(800)	240	(900)	40

Таблица 9.12 (окончание)

Отчетность	Компания А		Компания Б	
	2015 год	2016 год	2015 год	2016 год
Отчет о финансовом положении (на 31 декабря)				
Долгосрочные активы				
отложенный налог	200	140	100	90

9.2.3. Бухгалтерский учет отложенного налога

В отличие от российского бухгалтерского учета, учет отложенного налогообложения в МСФО достаточно прост.

Напомним, что в российском учете компания должна отразить условный расход по налогу на прибыль по дебету счета прибылей и убытков (счет 99 «Прибыли и убытки») в корреспонденции со счетом расчетов с бюджетом (счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»). При этом условный расход по налогу на прибыль рассчитывается как произведение бухгалтерской прибыли на налоговую ставку. Затем сумма условного налога, отраженная на счете 68, корректируется на суммы отложенных налоговых активов и обязательств (в корреспонденции со счетами 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства») и постоянных налоговых активов и обязательств (в корреспонденции со счетом 99).

Никаких подобных сложностей в МСФО нет. Расход (доход) по налогу на прибыль состоит из двух компонентов: текущий налог и отложенный налог.

На счете расчетов с бюджетом учитывается текущий налог, отраженный в налоговой декларации. Этот текущий налог не требует дальнейших корректировок. Отложенный налог вообще не корреспондирует со счетами текущего налога. Отложенный налог относится либо на прибыли и убытки, либо на прочий совокупный доход, либо непосредственно на капитал в зависимости от характера операции.

Это вытекает из требования МСФО (IAS) 12 к учету налоговых последствий событий и операций. Налоговые последствия событий учитываются так же, как и основные операции (п. 51 МСФО (IAS) 12), а именно через:

- прибыли и убытки;
- прочий совокупный доход;
- непосредственно капитал.

Одним из следствий подобного подхода является то, что в учете не требуются проводки для отражения постоянных налоговых обязательств и активов. Часто можно слышать мнение, что в международных стандартах отсутствуют и никак не регулируются постоянные налоговые разницы и, как следствие, постоянные налоговые активы и обязательства.

Это не совсем так. Действительно, терминов «постоянные налоговые разницы», «постоянные налоговые обязательства (активы)» в международных стандартах нет. Для этой

цели используется термин «налоговые последствия расходов (доходов), не подлежащих вычету (признанию) в целях налогообложения». Хотя эти «налоговые последствия» не требуют бухгалтерских проводок, международные стандарты требуют в примечании к отчетности привести сверку бухгалтерской прибыли, умноженной на ставку налога (это аналог российского условного налога), со значением расхода по налогу, отраженного в отчете о совокупном доходе (п. 81 МСФО (IAS) 12).

Что касается представления результатов отложенного налогообложения в отчете о финансовом положении, то этот вопрос регулирует МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». МСФО (IAS) 1 запрещает классифицировать отложенные налоги как краткосрочные активы и обязательства (п. 56 МСФО (IAS) 12). Таким образом, отложенные налоговые активы и обязательства отражают только в составе долгосрочных активов и обязательств.

Рассмотрим пример, в котором учтены разные налоговые последствия операций и проведена сверка бухгалтерской прибыли, умноженной на ставку налогообложения, со значением текущей прибыли.

ПРИМЕР 9.2. СВЕРКА БУХГАЛТЕРСКОЙ ПРИБЫЛИ СО ЗНАЧЕНИЕМ ТЕКУЩЕГО НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ, С УЧЕТОМ РАСХОДОВ, НЕ ПОДЛЕЖАЩИХ ВЫЧЕТУ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Компания «Альфа» формирует отчетность за 2016 год. Она учитывает недвижимость в качестве основных средств по модели переоценки. На 31 декабря 2015 года балансовая стоимость недвижимости была равна 5 млн долл. и срок ее полезного использования, начиная с этой даты, составлял 50 лет.

До 2016 года недвижимость не переоценивалась, так как ее справедливая стоимость не отличалась от балансовой. На 1 января 2016 года справедливая стоимость недвижимости составила 6 млн долл. Для целей налогообложения данная переоценка не учитывается. Амортизация для целей налогообложения рассчитывается исходя из суммы 5 млн долл.

В течение отчетного 2016 года валовая прибыль компании «Альфа» составила 400 тыс. долл. (до вычета амортизации). В течение 2016 года «Альфа» провела научные исследования в смежной (по отношению к основной) области деятельности. Затраты на научные исследования составили 60 тыс. долл. Компания включила их в себестоимость (то есть эти затраты уже учтены в валовой прибыли), однако налоговый орган не принял данные затраты в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Ставка налога на прибыль составляет 20%.

Задание:

– объясните, как данную ситуацию следует отразить в отчете о совокупном доходе за 2016 год и в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2016 года;

– представьте сверку произведения бухгалтерской прибыли на налоговую ставку со значением текущего налога на прибыль за 2016 год.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 9.2

Переоценка недвижимости на 1 января 2016 года в сумме 1000 тыс. долл. производится через прочий совокупный доход и отражается в резерве переоценки.

На 1 января 2016 года балансовая стоимость недвижимости составляет 6000 тыс. долл. Налоговая база этого объекта недвижимости не меняется и равна 5000 тыс. долл.

Налогооблагаемая временная разница в сумме 1000 тыс. долл. приводит к возникновению отложенного налогового обязательства в сумме 200 тыс. долл. (1000 тыс. долл. × 20%).

Поскольку налоговые последствия учитывают так же, как и основную операцию переоценки, отложенный налог следует отразить в составе резерва переоценки в прочем совокупном доходе.

На 1 января 2016 года следует сделать следующие проводки.

Переоценка недвижимости:

Дт «Основные средства»	1000 тыс. долл.
Кт «Резерв переоценки»	1000 тыс. долл.

Начисление отложенного налога:

Дт «Резерв переоценки»	200 тыс. долл.
Кт «Отложенное налоговое обязательство»	200 тыс. долл.

Резерв переоценки на 1 января 2016 года составит 800 тыс. долл. (1000 тыс. – 200 тыс.).

В 2016 году амортизация для целей бухгалтерского учета составит 120 тыс. долл. (6000 тыс. долл. / 50 лет). А для целей налогового учета — 100 тыс. долл. (5000 тыс. долл. / 50 лет).

На 31 декабря 2016 года балансовая стоимость недвижимости составит 5880 тыс. долл. (6000 тыс. – 120 тыс.). Налоговая база недвижимости — 4900 тыс. долл. (5000 тыс. – 100 тыс.).

Налогооблагаемая временная разница в сумме 980 тыс. долл. (5880 тыс. – 4900 тыс.) приводит к возникновению отложенного налогового обязательства в размере 196 тыс. долл. (980 тыс. долл. × 20%).

Так как налоговые последствия необходимо учитывать так же, как и основную операцию начисления амортизации, изменение в отложенном налоге в сумме 4 тыс. долл. (200 тыс. – 196 тыс.) следует отнести на счет прибылей и убытков.

В учете следует сделать следующие проводки.

Начисление амортизации по недвижимости:

Дт «Прибыли и убытки»	120 тыс. долл.
Кт «Амортизация основных средств»	120 тыс. долл.

Начисление отложенного налогового обязательства:

Дт «Отложенное налоговое обязательство»	4 тыс. долл.
Кт «Прибыли и убытки»	4 тыс. долл.

Налогооблагаемая прибыль за 2016 год составит 360 тыс. долл. (валовая прибыль 400 тыс. — налоговая амортизация 100 тыс. + затраты на исследования, не подлежащие вычету для целей налогообложения, 60 тыс.).

Текущий налог на прибыль будет равен 72 тыс. долл. (360 тыс. долл. × 20%) и отражен в составе прибылей и убытков.

В табл. 9.13 представлена выписка из отчетности компании «Альфа» за 2016 год, а в табл. 9.14 — сверка расхода по налогу на прибыль с бухгалтерской прибылью.

Таблица 9.13. Выписка из отчетности компании «Альфа» за 2016 год, \$'000

Отчет о совокупном доходе		Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2016 года	
Прибыли и убытки		Долгосрочные активы	
Валовая прибыль	400	Основные средства	5880
Амортизация	(120)	Собственный капитал	
Прибыль до налогообложения	280	Резерв переоценки	800
Налог на прибыль, в том числе:	(68)	Долгосрочные обязательства	
текущий налог	(72)	Отложенное налоговое обязательство	196
отложенный налог	4	Краткосрочные обязательства	
Чистая прибыль	212	Задолженность по налогу на прибыль	72
Прочий совокупный доход			
Переоценка недвижимости	1000		
Отложенный налог, связанный с переоценкой недвижимости	(200)		
Итого прочий совокупный доход	800		
Итого совокупный доход	1012		

Таблица 9.14. Выписка из примечаний к отчетности компании «Альфа» за 2016 год, \$'000

Сверка расхода по налогу и произведения бухгалтерской прибыли на налоговую ставку	
Бухгалтерская прибыль до налогообложения	280
Налог по ставке 20%	56
Налоговые последствия расходов, не подлежащих вычету для целей налогообложения (затраты на исследования), 60 тыс. долл. × 20%	12
Расход по налогу на прибыль	68

9.2.4. Определение налоговой базы

До этого момента мы использовали общее определение налоговой базы актива или обязательства как значение этого актива и обязательства для целей налогового учета.

В качестве примера мы рассматривали временные разницы, возникающие при учете основных средств в результате несоответствия балансовой стоимости основного средства и его налоговой базы.

Обычно примеры с основными средствами или любыми капитализированными затратами в качестве активов достаточно понятны. Однако активы могут формироваться не только за счет капитализации затрат, но и за счет доходов, отраженных в бухгалтерском учете, но еще не оплаченных клиентом. Самый яркий пример такого актива — дебиторская задолженность. Как определять налоговую базу в отношении дебиторской задолженности?

Если мы будем рассматривать обязательство, то увидим, что и обязательство может формироваться за счет:

- расходов, проведенных в отчетном периоде, но еще не оплаченных;
- отложенных доходов (полученных от покупателей авансов).

Чтобы унифицировать подходы к определению налоговой базы актива и обязательства, Совету по МСФО пришлось дать их четкие определения.

Для того чтобы эти определения не показались сложными для восприятия, приведем рядом с определением МСФО его краткую интерпретацию (табл. 9.15).

Таблица 9.15. Определения МСФО и их краткая интерпретация

Определение МСФО	Краткая интерпретация определения
НАЛОГОВАЯ БАЗА АКТИВА	
1. Для капитализированных затрат (основные средства, НМА, запасы, незавершенное производство)	
Налоговая база актива — это сумма, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива	Налоговая база = Сумма будущих налоговых вычетов
2. Активы, связанные с признанными, но не оплаченными доходами (дебиторская задолженность, права требования)	
Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости	Налоговая база = Балансовая стоимость – Будущие налогооблагаемые доходы
НАЛОГОВАЯ БАЗА ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
1. Признанные, но не оплаченные расходы	
Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах	Налоговая база = Балансовая стоимость – Будущие налоговые вычеты
2. Полученные авансы (выручка и прочие доходы)	
В случае выручки, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах	Налоговая база = Сумма будущих налогооблагаемых доходов

Выше мы уже рассмотрели примеры расчета отложенного налога в отношении основных средств. Теперь разберем расчет отложенных налогов, возникающих в связи с признанием дебиторской задолженности, признанием понесенных, но не оплаченных расходов и получением от покупателей авансов.

ПРИМЕР 9.3. НАЛОГОВАЯ БАЗА ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Компания «Альфа» в 2015 году отразила в качестве дохода начисленные в ее пользу дивиденды от объекта инвестиций в сумме 1000 долл. Фактически компания получила дивиденды в 2016 году. Для целей налогообложения дивиденды облагаются налогом на прибыль по кассовому методу, то есть в момент их получения. Ставка налога на прибыль составляет 20%.

Задание:

объясните, как текущий и отложенный налоги на прибыль отражаются в финансовой отчетности за годы, закончившиеся 31 декабря 2015 года и 31 декабря 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 9.3

Так как компания не получила дивиденды в 2015 году, на 31 декабря 2015 года текущий налог на прибыль по ним равен нулю. Получение дивидендов в 2016 году приведет к начислению текущего налога на прибыль в размере 200 долл. (1000 долл. × 20%).

Теперь рассчитаем отложенный налог на 31 декабря 2015 года.

Итак, балансовая стоимость дебиторской задолженности равна 1000 долл. Налоговая база дебиторской задолженности равна нулю (балансовая стоимость 1000 долл. – будущие налогооблагаемые доходы 1000 долл.). В результате возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 1000 долл.

Тогда отложенное налоговое обязательство составит 200 долл. (1000 долл. × 20%). Начисление данного обязательства необходимо признать за счет прибылей и убытков.

На 31 декабря 2016 года и балансовая стоимость дебиторской задолженности, и ее налоговая база будут равны нулю, так как задолженность по дивидендам будет погашена объектом инвестиций. Отложенное налоговое обязательство подлежит полному списанию за счет прибылей и убытков в 2016 году (табл. 9.16).

Таблица 9.16. Выписка из отчетности компании «Альфа» за 2015–2016 годы, \$

Отчетность	2015 год	2016 год
Отчет о совокупном доходе		
Прибыли и убытки		
Инвестиционный доход	1000	–
Налог на прибыль, в том числе:	(200)	–
текущий налог	–	(200)
отложенный налог	(200)	200
Чистая прибыль	800	–

Отчетность	2015 год	2016 год
Отчет о финансовом положении на 31 декабря		
Краткосрочные активы		
Денежные средства	–	1000
Дебиторская задолженность	1000	–
Долгосрочные обязательства		
Отложенное налоговое обязательство	200	–
Краткосрочные обязательства		
Задолженность по налогу на прибыль	–	200

ПРИМЕР 9.4. НАЛОГОВАЯ БАЗА ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПРИЗНАННЫЕ, НО НЕ ОПЛАЧЕННЫЕ РАСХОДЫ)

В течение 2015 года коллегия адвокатов оказывала компании «Бета» юридические услуги. На 31 декабря 2015 года компания «Бета» отразила обязательство перед коллегией адвокатов в сумме 1500 долл. Компания погасила эту задолженность в течение 2016 года. Для данного вида услуг расходы принимаются к вычету для целей налогообложения только после их фактической оплаты (то есть кассовым методом). Ставка налога на прибыль составляет 20%. Прибыль до вычета данных расходов равна 5000 долл. в год.

Задание:

объясните, как текущий и отложенный налоги на прибыль отражаются в финансовой отчетности за годы, закончившиеся 31 декабря 2015 года и 31 декабря 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 9.4

Так как компания «Бета» не оплатила расходы на юридические услуги в 2015 году, они не принимаются для целей налогообложения. Тогда текущий налог на прибыль будет равен 1000 долл. ($5000 \text{ долл.} \times 20\%$).

В 2016 году компания «Бета» погасит обязательство перед коллегией адвокатов, и текущий налог на прибыль будет равен 700 долл. ($(5000 - 1500) \times 20\%$).

Далее рассчитаем отложенный налог на 31 декабря 2015 года.

Балансовая стоимость кредиторской задолженности равна 1500 долл. Налоговая база кредиторской задолженности равна нулю (балансовая стоимость 1500 долл. – будущие налоговые вычеты 1500 долл.). В результате возникает вычитаемая временная разница в размере 1500 долл.

Тогда отложенный налоговый актив будет равен 300 долл. ($1500 \text{ долл.} \times 20\%$). Его следует признать в корреспонденции со счетом прибылей и убытков.

На 31 декабря 2016 года и балансовая стоимость кредиторской задолженности, и ее налоговая база будут равны нулю, так как компания погасит задолженность перед коллегией адвокатов. В результате в 2016 году отложенный налоговый актив необходимо списать за счет прибылей и убытков (табл. 9.17).

Таблица 9.17. Выписка из отчетности компании «Бета» за 2015–2016 годы, \$

Отчетность	2015 год	2016 год
Отчет о совокупном доходе		
Прибыли и убытки		
Прибыль до вычета расходов на юридические услуги	5000	5000
Юридические услуги	(1500)	–
Прибыль до налогообложения	3500	5000
Налог на прибыль, в том числе:	(700)	(1000)
текущий налог	(1000)	(700)
отложенный налог	300	(300)
Чистая прибыль	2800	4000
Отчет о финансовом положении на 31 декабря		
Долгосрочные активы		
Отложенный налоговый актив	300	–
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	1500	–
Задолженность по налогу на прибыль	1000	700

ПРИМЕР 9.5. НАЛОГОВАЯ БАЗА ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (АВАНС)

Компания «Гамма» в 2015 году получила аванс от клиента в размере 3000 долл. Услуги клиенту компания оказала в 2016 году на полную сумму аванса. Для целей налогообложения поступления средств от клиентов облагаются по кассовому методу, то есть в момент получения. Ставка налога на прибыль составляет 20%.

Рассчитаем текущий налог на прибыль.

Задание:

объясните, как текущий и отложенный налоги на прибыль отражаются в финансовой отчетности за годы, закончившиеся 31 декабря 2015 года и 31 декабря 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 9.5

Так как компания получила денежные средства в 2015 году, текущий налог на прибыль за 2015 год по ним будет равен 600 долл. (3000 долл. × 20%). При этом оказание услуг в 2016 году уже не приведет к налогообложению.

Теперь рассчитаем отложенный налог на 31 декабря 2015 года.

Балансовая стоимость аванса составляет 3000 долл. Налоговая база аванса равна нулю (будущие налогооблагаемые доходы будут равны нулю). Вычитаемая временная разница составит 3000 долл. В результате

возникает отложенный налоговый актив в сумме 600 долл. (3000 долл. × 20%). Его необходимо начислить в корреспонденции со счетом прибылей и убытков.

На 31 декабря 2016 года и балансовая стоимость аванса, и его налоговая база будут равны нулю, так как компания окажет услуги в течение 2016 года на всю сумму авансов.

Отложенный налоговый актив необходимо списать за счет прибылей и убытков в 2016 году (табл. 9.18).

Таблица 9.18. Выписка из отчетности компании «Гамма» за 2015–2016 годы, \$

Отчетность	2015 год	2016 год
Отчет о совокупном доходе		
Прибыли и убытки		
Доходы от услуг	–	3000
Налог на прибыль, в том числе:	–	(600)
текущий налог	(600)	–
отложенный налог	600	(600)
Чистая прибыль	–	2400
Отчет о финансовом положении на 31 декабря		
Долгосрочные активы		
Отложенный налоговый актив	600	–
Краткосрочные обязательства		
Авансы клиентов	3000	–
Задолженность по налогу на прибыль	600	–

ГЛАВА 10. Финансовые инструменты

10.1. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов»

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» был впервые принят в июле 1983 года. В декабре 2003 года стандарт был полностью пересмотрен, и сейчас мы работаем именно с этой версией стандарта.

МСФО (IAS) 21 нельзя назвать часто тестируемым стандартом на экзамене ДипИФР-Рус. Частота тестирования за последние семь лет составляет 29% (с ноября 2011 года частота тестирования составила 33%). Но понимание этого стандарта очень важно, так как тестируется он чаще всего в паре с финансовыми инструментами. Поэтому мы рассматриваем IAS 21 «Влияние изменения валютных курсов» непосредственно перед финансовыми инструментами.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Рассмотрим основные определения.

Монетарные статьи — это денежные средства (в любой валюте), а также активы к получению и обязательства к выплате денежными средствами (в любой валюте).

Немонетарные статьи — статьи активов, обязательств и собственного капитала, отличные от монетарных статей.

Функциональная валюта — валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность.

Иностранная валюта — любая валюта, отличная от функциональной валюты.

Текущий обменный курс — обменный курс валют при немедленной поставке.

Курс закрытия — текущий обменный курс на конец отчетного периода.

Курсовая разница — разница, возникающая при переводе определенного количества единиц одной валюты в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

Основная идея стандарта — предприятие обязано вести учет в своей функциональной валюте. При этом отчетность может представляться в любой валюте (валюте представления отчетности) путем определенного пересчета показателей отчетности, составленной в функциональной валюте.

Для этого предприятие должно определить свою функциональную валюту. Для определения функциональной валюты должны быть рассмотрены следующие факторы:

- валюта страны, в которой предприятие осуществляет свою деятельность;
- валюта, которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (валюта, в которой производятся расчеты за товары и услуги);
- валюта страны, чьи условия конкуренции и нормативная база определяют продажные цены на товары и услуги;
- валюта, в которой осуществляются расходы (оплата труда, материалы и т. д.).

Экзамен ДипИФР-Рус не рассматривает глобальные вопросы перевода отчетности из функциональной валюты в иностранную валюту и валюту представления отчетности и вопросы перевода отчетности иностранного подразделения в функциональную валюту компании.

Экзамен ДипИФР-Рус сосредоточен на частных вопросах:

- перевод операции, совершенной в иностранной валюте, в функциональную валюту;
- дальнейший учет в функциональной валюте активов и обязательств, первоначально номинированных в иностранной валюте.

Для применения на экзамене необходимо пользоваться четырьмя основными правилами.

Правило 1. Операция, совершенная в иностранной валюте, переводится в функциональную валюту по текущему курсу, действующему на дату операции. Если в течение периода происходит ряд однотипных операций, то может применяться средний курс за период (если не происходит существенного колебания курса валют).

Правило 2. Монетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, на конец отчетного периода переводятся в функциональную валюту по курсу закрытия.

Правило 3. Немонетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, на конец отчетного периода учитываются в функциональной валюте по обменному курсу на дату операции (денежной транзакции) или на дату переоценки (оценки по справедливой стоимости), если немонетарная статья учитывается в иностранной валюте.

Правило 4. Курсовая разница относится на прибыли и убытки периода (если она не связана с переоценкой, относящейся на прочий совокупный доход).

Рассмотрим эти правила подробнее.

Если компания приобретает основное средство за иностранную валюту, то операция по приобретению переводится в функциональную валюту на дату совершения операции (платежа в иностранной валюте). Дальнейшая оценка (и переоценка) такого основного средства (немонетарная статья) осуществляется уже в функциональной валюте.

При предварительной оплате основного средства в иностранной валюте операция оплаты переводится в функциональную валюту по курсу на дату оплаты. При принятии основного средства к учету (на баланс) курсовая разница не возникает, так как справедливая стоимость возмещения за основное средство будет равна сумме платежей в иностранной валюте по курсу на дату их осуществления.

Если основное средство учитывается в иностранном подразделении, которое ведет учет в иностранной валюте, то перевод в функциональную валюту осуществляется по курсу на дату приобретения этого основного средства и по курсу на каждую дату его переоценки (если основное средство подлежит переоценке).

Ряд однотипных операций (допустим, продажи в иностранной валюте) могут учитываться по среднему курсу (если в этом периоде нет существенных колебаний курса).

Дебиторская задолженность покупателей (монетарная статья) должна пересчитываться на каждую отчетную дату по курсу закрытия.

Кредиторская задолженность перед покупателями (обязательство) в части незакрытого аванса учитывается по курсу на дату получения аванса, так как данное обязательство является немонетарной статьей (не подразумевает выплаты денежных средств в иностранной валюте).

Обратите внимание!

Предоплата поставщикам за товары или услуги также является немонетарной статьей (так как закрытие ее произойдет путем получения товаров и услуг, а не иностранной валюты) и учитывается на конец отчетного периода по курсу на дату фактически осуществленных платежей.

ПРИМЕР 10.1. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ, МОНЕТАРНЫХ И НЕМОНЕТАРНЫХ СТАТЕЙ, ВЫРАЖЕННЫХ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Компания «Дельта» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года. Функциональной валютой компании «Дельта» является доллар. Финансовый контролер рассматривает следующие операции.

В течение отчетного года «Дельта» осуществляла продажи иностранной компании «Сигма» — ежемесячно, примерно равными партиями. Общая сумма продаж составила 10 млн евро. 1 сентября 2015 года «Дельта» получила платеж от «Сигмы» в размере 8 млн евро. Оставшаяся сумма в 2 млн евро была уплачена «Дельте» 15 октября 2015 года.

1 августа 2015 года «Дельта» осуществила авансовый платеж иностранному поставщику за материалы в сумме 4,5 млн евро. 1 сентября 2015 года «Дельта» получила часть материалов на сумму 3 млн евро и сразу же начала их использовать. Как ожидается, эта партия материалов будет использоваться равномерно в течение ближайших 5 месяцев. Оставшиеся материалы на сумму 1,5 млн евро были получены «Дельтой» 15 октября 2015 года.

Имеются следующие данные о курсах валют:

средний курс за отчетный год — 1,20 долл. за 1 евро;

на 1 августа 2015 года — 1,23 долл. за 1 евро;

на 1 сентября 2015 года — 1,14 долл. за 1 евро;

на 30 сентября 2015 года — 1,10 долл. за 1 евро;

15 октября 2015 года — 1,12 долл. за 1 евро.

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.1

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 21

Операции продажи — однотипные операции, к которым может быть применен средний курс за отчетный период.

Выручка — 12 000 тыс. долл. (10 000 тыс. долл. × 1,2).

Получение оплаты от покупателя — разовая операция, которая должна учитываться по курсу на дату ее совершения.

Оплата — 9120 тыс. долл. (8000 тыс. долл. × 1,14).

Дебиторская задолженность покупателя — монетарная статья.

На отчетную дату монетарные статьи переводятся в функциональную валюту по курсу закрытия.

Дебиторская задолженность на 30.09.15 (краткосрочный актив) — 2200 тыс. долл. ((10 000 тыс. – 8000 тыс.) × 1,1).

Курсовая разница относится на прибыли и убытки.

Дт «Прибыли и убытки» (курсовой расход) — 680 тыс. долл. ((12 000 тыс. – 9120 тыс.) – 2200 тыс.).

Приобретение материалов и их оплата — разовые операции, которые должны учитываться по курсу на дату операции (денежной транзакции).

Оплата материалов 01.08.15 — 5535 тыс. долл. (4500 тыс. × 1,23).

Получение материалов 01.09.15 — 3690 тыс. долл. (5535 тыс. × 3000 тыс. / 4500 тыс.).

Запас материалов на 30.09.15 (краткосрочный актив) — 2952 тыс. долл. (3690 тыс. × 4 мес. / 5 мес.).

Использованные материалы признаются в прибылях и убытках (себестоимость реализации), если относятся к реализованной продукции.

Дт «Прибыли и убытки» — 738 тыс. долл. (3690 тыс. – 2952 тыс.).

Сальдо взаиморасчетов с поставщиком — немонетарная статья, которая учитывается на дату совершения операции (денежной транзакции 01.08.15).

Предоплата поставщикам (краткосрочный актив) на 30.09.15 — 1845 тыс. долл. (5535 тыс. – 3690 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Выручка	12 000
Себестоимость реализации	(738)
Курсовой расход	(680)

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Краткосрочные активы

Запасы	2952
Дебиторская задолженность	2200
Предоплаты поставщикам	1845

10.2. Определение и классификация финансовых инструментов

10.2.1. Определение финансовых инструментов

Начиная с экзаменационной сессии в декабре 2015 года финансовые инструменты тестируются в рамках следующих стандартов:

- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (пересмотренная версия декабря 2011 года);
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (выпущен в августе 2005 года);
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (выпущен в ноябре 2009 года, тестируется в пересмотренной версии от июля 2014 года).

Начиная с декабрьской сессии 2015 года из списка экзаменуемых документов исключен МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Фактически для целей экзамена ДипИФР-Рус нам потребуется знание только двух стандартов:

- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» освещает вопросы раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности. Поскольку тема раскрытия информации (особенно по финансовым инструментам) по минимуму затронута в программе ДипИФР-Рус, фактически этот стандарт «выключен» из рассмотрения на экзамене ДипИФР-Рус.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Что же регулируют оставшиеся два стандарта?

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» отвечает за определение финансовых инструментов и учет комбинированных финансовых инструментов, а МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» рассматривает все остальные вопросы.

В частности, к ведению МСФО (IFRS) 9 относятся:

- классификация финансовых активов и обязательств;
- первоначальная и последующая оценка финансовых активов и обязательств;
- порядок обесценения финансовых активов;
- порядок выбытия финансовых активов и обязательств;
- хеджирование.

Прежде чем перейти к изучению финансовых инструментов, рассмотрим два простых определения: долгового и долевого инструмента.

Долговой инструмент — это договорная обязанность по передаче другой стороне (или право требования от другой стороны) денежных средств.

Под понятие долгового инструмента подпадают кредиты, займы, депозитные сертификаты, облигации, векселя.

Долевой инструмент — это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

Под понятие долевого инструмента подпадают все обыкновенные акции, доли владения в некотирующихся компаниях, а также опционы на приобретение акций (право приобрести акцию по заранее установленной цене, чаще всего ниже рыночной).

Теперь мы готовы рассмотреть определение финансового инструмента. Определение приведено в сокращенном виде (в МСФО (IAS) 32 оно занимает целую страницу), но для экзамена ДипИФР-Рус будет достаточно нижеприведенного.

Финансовый инструмент — это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевой инструмент у другого.

Финансовый актив — это актив, являющийся:

- денежными средствами;
- долевым инструментом другого предприятия;
- договорным правом получить денежные средства или иной финансовый актив от другого предприятия;
- договорным правом обменяться финансовыми инструментами на потенциально выгодных для предприятия условиях.

Финансовое обязательство — договорное обязательство:

- передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию;
- обменяться финансовыми инструментами на потенциально невыгодных для предприятия условиях.

На что нужно обратить внимание при рассмотрении определения финансовых инструментов.

Прежде всего это то, что финансовые инструменты возникают только в результате заключения договора между двумя сторонами. Представить финансовые инструменты достаточно легко — это денежные средства, право требования денежных средств (дебиторская задолженность, займы) или акции. При этом одно предприятие отражает их в своем учете как активы, другое — как обязательства или элемент капитала в случае выпуска собственных акций.

Например, денежные средства на счете в банке — это актив для предприятия и одновременно обязательство для банка.

Возможно, у вас вызовет вопрос, что такое «договорное право обменяться финансовыми инструментами» на потенциально выгодных или невыгодных условиях (и кто вообще будет обмениваться на потенциально невыгодных для себя условиях). Эта

часть определения относится к производным финансовым инструментам, которые мы рассмотрим ниже.

10.2.2. Производный финансовый инструмент

Понимание производного финансового инструмента часто вызывает сложности у слушателей, так как редко кому приходится непосредственно с ними работать. Тем не менее рынок производных финансовых инструментов просто огромен. По данным Банка международных расчетов (Bank for International Settlements (BIS)), в 2014 году объем торгов производными финансовыми инструментами на всех организованных торговых площадках составил 1450 трлн долл.¹ Для сравнения объем валового внутреннего продукта (ВВП) крупнейшей страны мира — США — составляет 17,4 трлн долл. (по данным Бюро экономического анализа США)², а ВВП Российской Федерации за 2014 год составляет 71,4 трлн руб.³, что по средневзвешенному курсу 38,4 руб. за доллар составляет 1,9 трлн долл. Безусловно, такой важный для мировых рынков капитала вопрос регулирования учета производных финансовых инструментов не мог остаться за пределами внимания Совета по МСФО.

Чтобы подойти к пониманию производных финансовых инструментов, вспомним недавнее «ралли» курса доллара в конце 2014 года. Напомню, что 1 июля 2014 года курс рубля к доллару составлял 33,8 руб. за доллар. Ровно через полгода курс рубля к доллару составил 56,3 руб. за доллар (рост на 66,6% за полгода).

Допустим, мы с вами находимся в июле 2014 года и собираемся провести новогодние каникулы где-то в Европе. Для поездки нам потребуется 2 тыс. долл. (для упрощения будем считать в долларах). Зная, что курс рубля по отношению к доллару достаточно волатилен (но, конечно, не предполагая такого роста), мы можем заранее приобрести валюту. Таким образом, 1 июля 2014 года на приобретение 2 тыс. долл. мы потратим 67,6 тыс. руб. (2 тыс. долл. × 33,8 руб.).

Плюс этого решения в том, что мы будем полностью защищены от возможных рисков изменения валютного курса.

Но есть и существенный минус. Нам придется «выключить» из семейного бюджета 67,6 тыс. руб. за полгода до поездки. Перейдем от аналогии с семейным бюджетом к бюджету предприятия, которое планирует приобретение иностранной производственной линии. В аналогичной ситуации у предприятия чаще всего просто нет свободных денежных средств для заморозки их в иностранной валюте.

Какой выход? Чтобы не замораживать средства в физических долларах, мы, находясь в июле 2014 года, можем заключить договор с банком на приобретение 2 тыс. долл. 31 декабря 2014 года по согласованному с банком курсу. Банк тоже оценивает риски изменения курса доллара и предлагает согласовать курс на уровне 40 руб. за доллар. Возможно, с позиции июля 2014 года этот курс покажется завышенным, но данное соглашение снимает с вас все риски того, что курс доллара к концу года превысит 40 руб. Соглашение

¹ Bank for International Settlements. https://www.bis.org/statistics/r_qa1506_hanx23a.pdf

² Bureau of Economic Analysis U.S.

³ Федеральная служба государственной статистики РФ. Валовый внутренний продукт в текущих ценах.

составлено таким образом, что ни вы, ни банк не можете отказаться от его исполнения. И вот наступает 31 декабря 2014 года. Вы покупаете 2 тыс. долл. за 80 тыс. руб., в то время как рыночная стоимость этих 2 тыс. долл. составляет 112,6 тыс. руб. Получается, для вас данная операция выгодна, а банк отражает в своем отчете убыток в 32,6 тыс. руб.

Сделаем еще один шаг в наших рассуждениях. На самом деле большинство компаний, торгующих на биржевых площадках, являются спекулянтами. Для деятельности им не нужны доллары, и они не ставят перед собой цель их приобретения. Если бы мы были спекулянтами, то нашей целью была бы прибыль от изменения курса доллара, а не поездка в Европу. Для этого в условия договора мы бы добавили пункт о том, что договор может быть завершен не физическим приобретением 2 тыс. долл., а выплатой в рублях разницы между курсом валюты, установленным Центральным банком, и курсом, зафиксированным в договоре (в данном случае 40 руб. за доллар). Таким образом, 31 декабря 2014 года банк перечислил бы на наш счет 32,6 тыс. руб. и на этом сделка была бы завершена.

Вот этот договор и есть производный финансовый инструмент. Давайте разберем его особенности.

1. Заключение договора в июле 2014 года не потребовало от нас никаких инвестиционных затрат, все расчеты будут проведены непосредственно в декабре 2014 года.
2. Договор не предусматривает поставки базисного актива (то есть актива, являющегося предметом купли-продажи в договоре, в данном случае долларов).
3. Сумма исполнения договора зависит от будущего курса валют.

Рассмотрим теперь определение производного финансового инструмента (*англ. derivative*). В экономической литературе встречается также наименование «дериватив», но на экзамене ДипИФР-Рус этот термин не используется.

Производный инструмент — это финансовый инструмент, обладающий тремя характеристиками:

- его стоимость меняется в результате изменения определенной процентной ставки, цены товара, индекса цен, курса валют, кредитного рейтинга или иной переменной;
- для его приобретения не требуется первоначальная инвестиция (или она сравнительно мала);
- расчеты по нему будут осуществлены на определенную дату в будущем.

Чаще всего производный финансовый инструмент не предусматривает поставки базисного актива (актива, являющегося основой для договора и расчета окончательных взаимных обязательств). Однако поставка базисного актива может предусматриваться в договоре, если в качестве такого актива выступает финансовый инструмент.

На экзамене ДипИФР-Рус по умолчанию производный финансовый инструмент не предусматривает поставки базисного актива (чаще всего иностранной валюты, которая является предметом договора купли-продажи).

Как определить производный финансовый инструмент. Мне бы хотелось предложить вам использовать способ «пари». Представьте, что обе стороны заключают пари о будущем курсе валют (или цене биржевого товара, величине процентной ставки и т. п.). В итоге платит тот, кто проиграл пари. Проигравшего определить довольно просто — достаточно сравнить условия договора с существующими рыночными условиями.

Давайте вернемся к нашему примеру с 2 тыс. долл.

31 декабря 2014 года мы имели право купить 2 тыс. долл. по ставке 40 руб. за доллар при рыночной ставке 56,3 руб. за доллар. Конечно, мы остаемся в выигрыше. Если бы мы были предприятием, то отразили бы актив на сумму 32,6 тыс. руб.

С другой стороны, банк 31 декабря 2014 года обязан продать 2 тыс. долл. по цене 40 руб. за доллар, в то время как на бирже он продал бы их по цене 56,3 руб. за доллар. Конечно, банк в этом случае проиграл. Поэтому обязан отразить обязательство в сумме 32,6 тыс. руб. (за счет прибылей и убытков).

Пользуйтесь этим правилом «пари», и вы никогда не ошибетесь в определении того, как должен учитываться производный финансовый инструмент — как актив или как обязательство.

В связи с тем, что курсы валют являются открытой информацией, мы в оперативном режиме (на каждую отчетную дату) можем определить, выигрываем это «пари» или проигрываем. При этом в учете отражается либо актив, либо обязательство. Если у нас есть курс валюты с датой расчетов, аналогичной нашему договору (в нашем случае прогнозный курс валюты на 31 декабря 2014 года), то мы используем этот курс валют для расчета активов или обязательств по производному финансовому инструменту. Если у нас даны только текущие обменные курсы, то тогда используем их.

Производные финансовые инструменты всегда оцениваются по справедливой стоимости через прибыли и убытки (то есть изменение справедливой стоимости относится на прибыли и убытки). При этом производный финансовый инструмент может отражаться как актив либо как обязательство (в зависимости от того, ожидаем мы приток экономических выгод или их отток).

Рассмотрим это на примере 10.2.

ПРИМЕР 10.2. УЧЕТ ПРОИЗВОДНОГО ФИНАНСОВОГО ИНСТРУМЕНТА

Компания «Эпсилон» готовит отчетность за год, закончившийся 31 марта 2016 года. Функциональной валютой для компании «Эпсилон» является доллар.

1 апреля 2015 года «Эпсилон» заключил договор с покупателем на продажу ему партии товаров. Функциональной валютой покупателя является евро, и «Эпсилон» ожидает получения платежа от покупателя в сумме 8 млн евро 31 марта 2016 года.

1 апреля 2015 года «Эпсилон» заключил с банком форвардный контракт на продажу 8 млн евро за 10 млн долл. с датой исполнения договора 31 марта 2016 года. Условиями договора предусмотрен расчет денежными средствами (долларами) 31 марта 2016 года.

В течение года, закончившегося 31 марта 2016 года, курс доллара к евро менялся следующим образом:

Дата	Текущий курс доллара к 1 евро	Курс с датой расчетов 31.03.16 доллара к 1 евро
01.04.15	1,29	1,25
30.06.15	1,24	1,21
30.09.15	1,32	1,30
31.12.15	1,25	1,24
31.03.16	1,17	1,17

Задание:

объясните, как отразить операцию в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года, а также на даты промежуточной отчетности — 30 июня 2015 года, 30 сентября 2015 года, 31 декабря 2015 года. Не учитывайте влияние на отчетность договора с покупателем.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.2

Контракт на продажу валюты — это производный финансовый инструмент, так как выполняются следующие критерии:

- стоимость контракта меняется в зависимости от курса валюты;
- контракт не требует первоначальной инвестиции;
- расчеты по контракту будут осуществлены в будущем.

Производный финансовый инструмент оценивается по справедливой стоимости через прибыли и убытки.

Для оценки справедливой стоимости необходимо использовать курсы валют с датой расчетов 31.03.16.

Первоначальная оценка на 01.04.15 равна нулю.

Оценка на 30.06.15: краткосрочный актив — 320 тыс. долл. ($10\,000\text{ тыс.} - 8000\text{ тыс.} \times 1,21$).

Примечание. Как определить, что перед нами именно актив, а не обязательство? Ваши рассуждения могут выглядеть следующим образом (эти рассуждения выполняются устно и в ответе их приводить не надо).

Если бы контракта на продажу не было, то на рыночных условиях «Эпсилон» мог бы заключить контракт на продажу 8 млн евро с датой расчетов 31.03.16 за 9680 тыс. долл. ($8000\text{ тыс.} \times 1,21$). Но контракт с банком обеспечивает ему возможность получить 10 000 тыс. долл., что на 320 тыс. долл. превышает рыночные возможности. Иными словами, «Эпсилон» выигрывает от заключенного контракта с банком. Значит, необходимо отразить актив.

Актив отражается в корреспонденции со счетом прибылей и убытков.

Доход (Кт «Прибыли и убытки») = 320 тыс. долл.

Оценка на 30.09.15: краткосрочное обязательство — 400 тыс. долл. ($8000\text{ тыс.} \times 1,3 - 10\,000\text{ тыс.}$).

Примечание. Ход устных рассуждений к определению, что производный инструмент является обязательством (в ответе его приводить не надо).

В отсутствие контракта на продажу «Эпсилон» мог бы заключить контракт на рыночных условиях на продажу 8 млн евро с датой расчетов 31.03.16 за 10 400 тыс. долл. ($8000\text{ тыс.} \times 1,3$). Но контракт с банком обязывает «Эпсилон» продать 8 млн евро за 10 000 тыс. долл., что на 400 тыс. долл. меньше рыночных условий. Тут «Эпсилон» проигрывает от заключенного контракта с банком, значит, необходимо отразить обязательство.

Обязательство создается за счет прибылей и убытков (Дт «Прибыли и убытки»). При этом необходимо списать ранее признанный актив.

Расход (Дт «Прибыли и убытки») — 320 тыс. долл. — списание ранее признанного актива;

Расход (Дт «Прибыли и убытки») — 400 тыс. долл. — отражение обязательства.

Итого расход за II квартал отчетного года — 720 тыс. долл.

Итоговый расход за первое полугодие отчетного года — 400 тыс. долл. ($720\text{ тыс.} - 320\text{ тыс.}$).

Оценка на 31.12.15: краткосрочный актив — 80 тыс. долл. ($10\text{ млн} - 8\text{ млн} \times 1,24$).

Актив отражается за счет прибылей и убытков (Кт «Прибыли и убытки»). При этом необходимо списать ранее признанное обязательство.

Доход (Кт «Прибыли и убытки») — 400 тыс. долл. — списание ранее признанного обязательства;

Доход (Кт «Прибыли и убытки») — 80 тыс. долл. — отражение актива.

Итого доход за III квартал отчетного года — 480 тыс. долл.

Итоговый доход за 9 месяцев отчетного года — 80 тыс. долл. (320 – 720 + 480).

Оценка на 31.03.16 (до момента исполнения контракта): краткосрочный актив — 640 тыс. долл. (10 000 – 8000 × 1,17).

Актив создается за счет прибылей и убытков (Кт «Прибыли и убытки») с учетом ранее признанного актива.

Доход (Кт «Прибыли и убытки») — 560 тыс. долл. (640 тыс. – 80 тыс.).

Итоговый доход за отчетный год — 640 тыс. долл. (320 – 720 + 480 + 560).

31.03.16 банк исполняет контракт путем перечисления «Эпсилон» 640 тыс. долл. «Эпсилон» прекращает признание производного финансового инструмента.

Выписка из отчета о финансовом положении, \$'000

	30.06.15	30.09.15	31.12.15	31.03.16
Краткосрочные активы				
Производный финансовый инструмент	320	–	80	–
Денежные средства	–	–	–	640
Краткосрочные обязательства				
Производный финансовый инструмент	–	400	–	–

Выписка из отчета о совокупном доходе поквартально и за год, закончившийся 31.03.16, нарастающим итогом, \$'000

	I квартал	6 месяцев	9 месяцев	Итого за год
Прибыли и убытки				
Изменение справедливой стоимости производного финансового инструмента	320	(400)	80	640

10.2.3. Первоначальная оценка финансовых инструментов

Первоначальная оценка финансовых инструментов (и активов, и обязательств) осуществляется по справедливой стоимости. Исключение — торговая дебиторская задолженность, которая оценивается в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Если нет наблюдаемых данных первого уровня о справедливой стоимости (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»), то справедливая стоимость оценивается исходя из приведенной стоимости будущих денежных потоков, дисконтированных по рыночной ставке.

Это означает, что заем, выданный по ставке ниже рыночной, первоначально должен быть оценен как приведенная сумма будущих поступлений, дисконтированных по рыночной ставке (см. пример 10.3). Разница между фактически предоставленной заемщиком суммой и первоначальной стоимостью должна быть отнесена на прибыли и убытки периода.

Затраты, связанные с приобретением или выпуском финансовых инструментов, включаются в их первоначальную стоимость (плюс для активов и минус для обязательств). Исключение — финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки.

Например, организация приобрела 1 тыс. акций сторонней компании по 15 долл., затраты на приобретение этих акций составили 1 тыс. долл. Первоначальная стоимость пакета акций составила 16 тыс. долл. (1 тыс. шт. × 15 долл. + 1 тыс. долл.).

Или организация получила заем от банка в размере 8000 тыс. долл. Затраты на привлечение займа — 350 тыс. долл. Первоначальная оценка займа равна 7650 тыс. долл. (8000 тыс. – 350 тыс.).

Когда оцениваются финансовые обязательства, часто возникает два вопроса:

- почему происходит вычитание (уменьшение первоначальной стоимости);
- как проводить сверку с банком (ведь у него в отчете задолженность 8000 тыс., а не 7650 тыс. долл.)?

Отвечая на первый вопрос, рассмотрим проводки, связанные с получением займа:

- Дт «Денежные средства» 8000 тыс. долл.;
- Кт «Заем полученный» 8000 тыс. долл.

А вот затраты по займу мы относим не на расходы, а также на его первоначальную стоимость (допустим, услуги по привлечению оказала юридическая компания):

- Дт «Юридическая компания» 350 тыс. долл.;
- Кт «Денежные средства» 350 тыс. долл. — оплачены услуги по привлечению займа.
- Дт «Заем» 350 тыс. долл.;
- Кт «Юридическая компания» 350 тыс. долл. — затраты по займу отнесены на его первоначальную стоимость.

Кредитовый остаток по счету «Заем» составит 7650 тыс. долл.

Чтобы запомнить, что первоначальные затраты, связанные с выпуском финансовых обязательств, вычитаются из первоначальной стоимости, можно мысленно представить себе следующую картину. Организация получила 8 млн долл. в качестве займа и 350 тыс. долл. из них сразу же перечислила за услуги по организации займа. Оставшаяся сумма в 7650 тыс. долл. и будет первоначальной стоимостью займа.

Но тут возникает второй вопрос. Как же проводить сверку с банком, ведь у нас с ним разные данные по сумме займа (банк выдал 8 млн долл., а мы показываем в обязательствах только 7650 тыс. долл.)? Не противоречат ли требования международных стандартов юридическому праву банка требовать от организации 8 млн долл.?

Здесь нужно вспомнить, что международные стандарты определяют правила формирования финансовой отчетности, но не регламентируют порядок ведения учета. Иными словами, организация бухгалтерского учета — это прерогатива самого предприятия (или надзорных органов государства).

На практике мы можем организовать два субсчета по учету займов:

- «Заем: взаиморасчеты с займодавцем»;
- «Заем: первоначальные затраты».

Таким образом, в бухгалтерском учете на дату получения займа у нас будут отражаться две суммы по двум разным субсчетам:

- кредитовый остаток по субсчету «Заем: взаиморасчеты с заимодавцем» в сумме 8000 тыс. долл.;
- дебетовый остаток по субсчету «Заем: первоначальные затраты» в сумме 350 тыс. долл.

В финансовой отчетности эти две суммы будут представлены свернуто как 7650 тыс. долл.

Теперь обсудим первоначальные затраты, связанные с приобретением (выпуском) финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки. Почему у этих финансовых инструментов первоначальные затраты относятся на прибыли и убытки?

Ответ прост. Поскольку у данных финансовых инструментов изменение справедливой стоимости относится на прибыли и убытки, то при ближайшей же оценке их по справедливой стоимости учтенные в первоначальной стоимости затраты окажутся списанными на прибыли и убытки. Поэтому Совет по МСФО принял решение не городить огород, а сразу признать в прибылях и убытках затраты на приобретение (выпуск) финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки.

10.2.4. Классификация финансовых активов и их последующая оценка

После первоначального признания все финансовые активы классифицируются в составе одной из трех групп:

- оцениваемые по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента;
- оцениваемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки;
- оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Классификация финансовых активов зависит от используемой для управления финансовыми активами бизнес-модели и характеристиками самого финансового актива.

Бизнес-модель № 1: удержание финансовых активов для получения платежей исключительно в счет основной суммы долга и процентов по нему

Если бизнес-модель предусматривает удержание финансовых активов для получения платежей исключительно в счет:

- основной суммы долга и
- процентов по нему,

то финансовый актив должен учитываться **по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента.**

Таким образом, к данной квалификационной группе финансовых активов, в случае, если эти инструменты удерживаются с целью получения платежей в счет погашения основного долга и процентов, относятся:

- займы;
- дебиторская задолженность (торговая);
- актив по договору (право на возмещение), признанный в соответствии с МСФО (IFRS) 15;
- дебиторская задолженность по финансовой аренде;
- инвестиции в долговые ценные бумаги.

При этом у предприятия нет обязательного требования удерживать данные финансовые активы до погашения. В случае увеличения кредитного риска (риска наступления дефолта заемщика) предприятие вполне может продать эти финансовые активы, однако это не повлияет на применяемую бизнес-модель.

При этом **эффективная процентная ставка** — это ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные поступления (или выплаты) до валовой балансовой стоимости финансового актива (или обязательства).

Валовая балансовая стоимость финансового инструмента — это амортизированная стоимость финансового инструмента до корректировки на величину оценочного резерва под убытки.

Амортизированная стоимость финансового актива — это:

- первоначальная стоимость с учетом затрат на приобретение или его выпуск;
- **плюс** амортизация методом эффективной ставки процента;
- **минус** выплаты в погашение основного долга;
- **минус** оценочный резерв под убытки.

Задача эффективной процентной ставки — распределить по времени не только причитающиеся к получению или выплате проценты, но и первоначальные затраты на приобретение или выпуск финансового инструмента.

МСФО (IFRS) 9 определяет также понятие «эффективной процентной ставки с учетом кредитного риска».

Задача **эффективной процентной ставки с учетом кредитного риска** — распределить по времени причитающиеся к получению или выплате проценты, первоначальные затраты на приобретение или выпуск финансового инструмента, а также первоначально признанный оценочный резерв под убытки.

Данная ставка применяется только для расчета кредитно-обесцененных финансовых активов (см. раздел 10.2.5). Маловероятно, что на экзамене ДипИФР-Рус мы столкнемся с применением эффективной процентной ставки с учетом кредитного риска.

Таким образом, эффективная процентная ставка основана на рыночной, но не равна ей. На экзамене ДипИФР-Рус эффективная процентная ставка будет дана непосредственно в условии задачи.

На практике эффективная процентная ставка может быть посчитана с применением пакета Microsoft Excel и формул «СТАВКА» (для равномерных аннуитетных платежей) или «ВСД» (для неравномерных платежей). Например, эффективная процентная ставка для выданного на трехлетний срок займа в сумме 1000 тыс. долл. под рыночную процентную ставку 10% и первоначальными затратами 80 тыс. долл. равна 6,95% (СТАВКА(3; -100; 1080; -1000)).

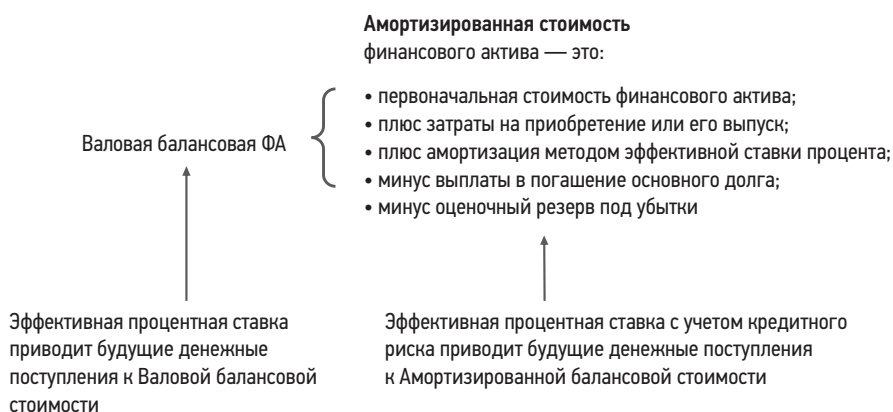


Рис. 10.1. Соотнесение валовой балансовой и амортизированной стоимости финансового актива

Иными словами, ставка 6,95% приводит будущий денежный поток (в 1-й год — 100 тыс. долл.; во 2-й год — 100 тыс. долл.; в 3-й год — 1100 тыс. долл.) к первоначальной оценке займа в 1080 тыс. долл. (1000 тыс. + 80 тыс.).

ПРИМЕР 10.3. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ ПО АМОРТИЗИРОВАННОЙ СТОИМОСТИ

Компания «Йота» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

1 октября 2014 года «Йота» приобрела двухлетние облигации компании «Гамма» по номинальной стоимости на сумму 5 млн долл. В конце каждого года «Гамма» выплачивает проценты держателям облигаций по ставке 8% годовых. 30 сентября 2016 года «Гамма» произведет погашение облигаций по номинальной стоимости. Первоначальные затраты «Йоты» на приобретение облигаций составили 90 тыс. долл. Финансовая служба «Йоты» оценивает эффективную ставку процента по данным облигациям в размере 7% годовых.

1 октября 2014 года «Йота» выдала своему ключевому поставщику — компании «Эта» — заем в сумме 10 млн долл. на срок 3 года по ставке 6% годовых. Первоначальные затраты, связанные с заключением договора займа, составили 150 тыс. долл. Финансовая служба «Йоты» оценивает эффективную ставку процента по данному займу в размере 7,4% годовых.

Рыночная ставка привлечения кредитных ресурсов составляет 8% годовых.

По этой ставке приведенная стоимость 1 доллара к получению:

- через 3 года равна 79,4 цента;
- в конце каждого года трехлетнего периода равна 2 доллара 57,7 цента.

«Йота» планирует удерживать до погашения как облигации компании «Гамма», так и заем, выданный компании «Эта».

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2015 года. Вы можете не учитывать влияние кредитного риска.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.3

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Заем и облигации — это финансовые активы, так как отражают договорное право на получение денежных средств.

Заем и облигации учитываются по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента, так как бизнес-моделью предусмотрено их удержание для получения процентов и основной суммы займа.

Первоначальная оценка финансовых активов производится:

- по справедливой стоимости
- плюс затраты по сделке.

Облигации

Первоначальная оценка на 01.10.14 — 5090 тыс. долл. (5000 тыс. + 90 тыс.).

Облигации амортизируются по эффективной ставке 7% годовых.

Процентные доходы относятся на кредит прибылей и убытков.

Финансовые доходы — 356 тыс. долл. (5090 тыс. × 7%).

Балансовая стоимость облигаций на 30.09.15 — 5046 тыс. долл. (5090 тыс. + 356 тыс. – 5000 тыс. × 8%).

Краткосрочный актив.

Заем

Справедливая стоимость займа на 01.10.14 — это приведенная стоимость будущих поступлений, дисконтированная по рыночной ставке.

Справедливая стоимость займа на 01.10.14 — 9486 тыс. долл. ($10\,000 \times 0,794 + 10\,000 \times 6\% \times 2,577$) = (7940 тыс. + 1546 тыс.).

Разницу между суммой денежных средств, предоставленных в виде займа, и справедливой стоимостью займа необходимо отнести в дебет прибылей и убытков.

Убыток от первоначального признания — 514 тыс. долл. (10 000 тыс. – 9486 тыс.).

Первоначальная оценка займа равна справедливой стоимости плюс затраты по сделке — 9636 тыс. долл. (9486 тыс. + 150 тыс.).

Заем амортизируется по эффективной ставке 7,4% годовых.

Процентные доходы относятся на кредит прибылей и убытков, \$'000

	Актив на начало года	Проценты 7,4%	Платеж	Актив на конец года
Отчетный год	9636	713	(600)	9749
Следующий год	9749	721	(600)	9870

Процентный доход (прибыли и убытки) — 713 тыс. долл.

Балансовая стоимость займа — 9749 тыс. долл. (долгосрочное обязательство).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, \$'000

Прибыли и убытки

Убыток от первоначального признания займа	(514)
Финансовые доходы	
по облигациям	356
по выданному займу	713

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2015 года, \$'000

Долгосрочные активы

Заем	9749
------	------

Краткосрочные активы

Инвестиции в облигации	5046
------------------------	------

Бизнес-модель № 2 — удержание финансовых активов для получения денежных потоков:

- в виде платежей исключительно в счет:
 - основной суммы долга и
 - процентов по нему;
- за счет продажи финансовых активов.

Если бизнес-модель предусматривает удержание финансовых активов для получения денежных потоков в виде платежей исключительно в счет основной суммы долга и процентов по нему, а также за счет продажи финансовых активов, то финансовый актив должен учитываться **по справедливой стоимости через прочий совокупный доход**.

По сравнению с бизнес-моделью № 1 вторая бизнес-модель характеризуется более частыми и большими объемами продаж финансовых активов. Бизнес-модель № 2 применяется для:

- управления ликвидностью предприятия;
- поддержания определенного уровня доходности инвестиций;
- накопления средств в финансовых активах с целью их последующей продажи и финансирования капитальных затрат.

По справедливой стоимости через прочий совокупный доход также могут учитываться **инвестиции в долевые инструменты**, не предназначенные для торговли. Решение об учете инвестиций в долевые инструменты по справедливой стоимости через прочий совокупный доход принимает руководство предприятия при первоначальном признании инвестиций (по каждому инструменту отдельно) без права дальнейшей реклассификации (то есть это решение не может быть в дальнейшем отменено).

Дивиденды, полученные от долевых инструментов, учитываются в составе прибыли и убытков. При этом предприятие отражает дивиденды в качестве дохода при выполнении следующих условий:

- предприятие имеет **право** на получение дивидендов;
- существует **вероятность** получения дивидендов;
- сумма дивидендов может быть **надежно оценена**.

Таким образом, к квалификационной группе финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, относятся:

- инвестиции в долговые ценные бумаги (предназначенные для получения денежных потоков, предусмотренных договором и от продажи ценных бумаг);
- инвестиции в долевыми инструментами, не предназначенные для торговли.

К финансовым активам, учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, применяется следующий порядок учета:

- проценты, рассчитанные по методу эффективной ставки процента (как если бы актив учитывался по амортизированной стоимости), признаются в составе прибылей и убытков;
- изменение справедливой стоимости относится на прочий совокупный доход;
- при выбытии финансового актива (кроме долевыми инструментами) накопленная в собственном капитале сумма изменений справедливой стоимости реклассифицируется из прочего совокупного дохода в прибыли и убытки;
- при выбытии долевыми инструментами накопленная в собственном капитале сумма изменений справедливой стоимости не реклассифицируется (не переносится) в прибыли и убытки, но может переноситься из одной статьи собственного капитала в другую.

Подробнее порядок выбытия мы обсудим в разделе 10.2.6 «Выбытие финансовых активов».

ПРИМЕР 10.4. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ЧЕРЕЗ ПРОЧИЙ СОВОКУПНЫЙ ДОХОД

Компания «Каппа» готовит отчетность за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

1 апреля 2015 года «Каппа» приобрела 100 тыс. штук акций компании «Сигма» по цене 8 долл. за акцию. Затраты, связанные с приобретением акций, составили 50 тыс. долл. Данное приобретение не дает «Каппе» возможность контролировать (или совместно контролировать) компанию «Сигма», а также оказывать существенное влияние на ее операционную или финансовую политику. Инвестиции в акции компании «Сигма» не предназначены для торговли, и «Каппа» приняла решение учитывать данные инвестиции по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

31 декабря 2015 года «Каппа» получила от «Сигмы» дивиденды в размере 40 тыс. долл. Справедливая стоимость одной акции «Сигмы» на 31 марта 2016 года составила 9,5 долл. за акцию.

1 января 2016 года «Каппа» приобрела 20 тыс. штук облигаций компании «Тау» по цене 300 долл. за облигацию. Затраты, связанные с приобретением облигаций, составили 250 тыс. долл. Облигации были приобретены для целей управления ликвидностью компании. «Каппа» планирует получать процентный доход по облигациям и продать их через полгода для финансирования операционной деятельности.

31 марта 2016 года в соответствии с условиями облигационного займа «Каппа» получила проценты в сумме 180 тыс. долл. «Каппа» оценивает эффективную процентную ставку по данным облигациям в размере 8,5% годовых. Справедливая стоимость одной облигации компании «Тау» на 31 марта 2016 года составляет 315 долл. за облигацию.

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года. Вы можете не учитывать влияние кредитного риска.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.4

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Первоначальная оценка финансовых активов — по справедливой стоимости плюс затраты по приобретению финансовых активов.

Инвестиции в акции

Первоначальная оценка инвестиций в акции на 01.04.15 — 850 тыс. долл. (100 тыс. шт. × 8 долл. + 50 тыс.).

Инвестиции в акции учитываются по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Изменение справедливой стоимости учитывается как прочий совокупный доход.

Прочий совокупный доход — 100 тыс. долл. (100 тыс. шт. × 9,5 долл. – 850 тыс.).

Прочие компоненты капитала на 31.03.16 — 100 тыс. долл.

Полученные дивиденды относятся на кредит прибылей и убытков в качестве инвестиционного дохода.

Инвестиционный доход — 40 тыс. долл.

Балансовая стоимость инвестиций на 31.03.16 — 950 тыс. долл. (100 тыс. шт. × 9,5).

Долгосрочный актив.

Инвестиция в облигации

Инвестиция в облигации учитывается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, так как бизнес-моделью предусмотрено удержание облигаций для получения денежных средств в соответствии с условиями облигации и от продажи облигаций.

Первоначальная оценка облигаций — 6250 тыс. долл. (20 тыс. шт. × 300 + 250).

Проценты, рассчитанные по модели эффективной ставки процента, признаются в составе доходов (Кт «Прибыли и убытки»).

Процентный доход — 133 тыс. долл. (6250 тыс. × 8,5% × 3 мес. / 12 мес.).

Балансовая стоимость на 31 марта 2016 года равна справедливой стоимости — 6300 тыс. долл. (20 тыс. шт. × 315).

Краткосрочный актив.

Изменение справедливой стоимости признается как прочий совокупный доход.

Амортизированная стоимость на 31 марта 2016 года — 6203 тыс. долл. (6250 тыс. + 133 тыс. – 180 тыс.).

Прочий совокупный доход — 97 тыс. долл. (6300 тыс. – 6203 тыс.).

Прочие компоненты капитала — 97 тыс. долл.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	
Инвестиционный доход (дивиденды)	40
Процентный доход (по облигациям)	133
Прочий совокупный доход	
Изменение справедливой стоимости долевых инвестиций (акции)	100
долговых инвестиций (облигации)	97

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы	
Инвестиции в акции	950
Краткосрочные активы	
Инвестиции в облигации	6300
Собственный капитал	
Прочие компоненты капитала, связанные с инвестицией в акции	100
инвестицией в облигации	97

Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток

Финансовые активы, не учитываемые по амортизированной стоимости и не учитываемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, признаются по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Для снятия учетного несоответствия предприятие может принять решение об оценке любого финансового актива по справедливой стоимости через прибыль или убыток без права последующей реклассификации этого актива.

Таким образом, по справедливой стоимости через прибыль или убыток учитываются следующие финансовые активы:

- любые финансовые активы по решению организации (без права их дальнейшей реклассификации) для снятия учетного несоответствия;
- финансовые активы, предназначенные для торговли;
- долевые финансовые активы (кроме тех, что по решению организации учитываются по справедливой стоимости через прочий совокупный доход);
- производные финансовые активы.

Учетное несоответствие — это непоследовательность в применении методов признания и оценки для связанных активов и обязательств, выражающаяся в признании относящихся к ним прибылей и убытков на разной учетной основе (допустим, для актива — через прочий совокупный доход, а для обязательства — через прибыли и убытки).

Примером такого несоответствия может послужить приобретение акций сторонней компании с отсрочкой платежа. При этом сумма платежа за акции зависит от измене-

ния их рыночной стоимости. Таким образом, обязательство перед первоначальными владельцами акций будет учитываться по справедливой стоимости через прибыли и убытки, а инвестиция в акции может учитываться по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. В этом случае при росте курса акции организация отразит убытки от увеличения обязательства по оплате акций, а доход, связанный с ростом курса акции, покажет в прочем совокупном доходе. Чтобы снять это несоответствие и учитывать как доходы, так и расходы в составе прибылей и убытков, организация может принять решение учитывать и инвестицию, и обязательство по справедливой стоимости через прибыли или убытки. В дальнейшем это решение не может быть отменено или пересмотрено.

Финансовые инструменты предназначены для торговли, если они:

- приобретены с целью продажи или обратной покупки для получения краткосрочной прибыли;
- являются производными финансовыми инструментами (кроме инструментов хеджирования).

ПРИМЕР 10.5. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ЧЕРЕЗ ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ

Компания «Лямбда» готовит отчетность за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

1 марта 2015 года «Лямбда» заключила форвардный контракт на приобретение 5 млн евро по курсу 1 доллар 22 цента за 1 евро с датой расчетов 30 апреля 2016 года. Условиями контракта предусмотрен расчет денежными средствами.

На 31 марта 2016 года курс приобретения евро с датой расчетов 30 апреля 2016 года составил 1 доллар 25 центов за 1 евро.

1 марта 2016 года «Лямбда» приобрела 20 тыс. штук облигаций компании «Тау» по цене 300 долл. за облигацию. Затраты, связанные с приобретением облигаций, составили 250 тыс. долл. Облигации являются частью торгового портфеля «Лямбды». На 31 марта 2016 года облигации еще не были реализованы.

31 марта 2016 года в соответствии с условиями облигационного займа «Лямбда» получила проценты в сумме 180 тыс. долл. Справедливая стоимость одной облигации компании «Тау» на 31 марта 2016 года составляет 315 долл. за облигацию.

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года. Вы можете не учитывать влияние кредитного риска.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.5

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Форвардный контракт на приобретение валюты

Форвардный контракт на приобретение евро — это производный финансовый инструмент, так как:

- его стоимость меняется от курса валют;
- он не требует первоначальных инвестиций;
- расчеты по нему будут произведены в будущем.

Производный финансовый инструмент учитывается по справедливой стоимости через прибыли или убытки.

Справедливая стоимость контракта на 31.03.16 — 150 тыс. долл. ($5000 \times (1,25 - 1,22)$).

Краткосрочный актив.

Доход (Кт «Прибыли и убытки») — 150 тыс. долл.

Инвестиция в облигации

Инвестиция в облигации учитывается по справедливой стоимости через прибыли или убытки, так как облигации предназначены для торговли.

Первоначальные затраты на приобретение облигаций относятся на дебет прибылей и убытков.

Расходы на приобретение облигаций — 250 тыс. долл.

Первоначальная оценка облигаций — по справедливой стоимости — 6000 тыс. долл. (20 тыс. шт. \times 300).

Полученные проценты уменьшают первоначальную оценку облигаций (до момента оценки по справедливой стоимости) — 5820 тыс. долл. (6000 тыс. – 180 тыс.).

Пояснение. Сделана проводка:

- Дт «Денежные средства» 180 тыс. долл.;
- Кт «Облигации» 180 тыс. долл.

Балансовая стоимость на 31 марта 2016 года равна справедливой стоимости 6300 тыс. долл. (20 тыс. шт. \times 315).

Краткосрочный актив.

Изменение справедливой стоимости признается как доход в прибылях и убытках.

Доход от инструментов, предназначенных для торговли, — 480 тыс. долл. (6300 тыс. – 5820 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Доход от производного финансового инструмента	150
Доход от финансовых инструментов, предназначенных для торговли	480
Расходы по приобретению облигаций	(250)

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Краткосрочные активы

Производные финансовые инструменты	150
Облигации, предназначенные для торговли	6300

10.2.5. Обесценение финансовых активов

Для учета обесценения финансовых активов в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» впервые используется модель «ожидаемых кредитных убытков».

Использование этой модели обусловлено возросшими рисками мировой финансовой системы, когда простое отражение в отчетности факта произошедшего дефолта не удовлетворяет пользователей финансовой отчетности (как это было реализовано в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»).

Пользователей финансовой отчетности интересует, насколько вероятно получение убытка в связи с неисполнением контрагентом своих обязательств по обусловленным договором платежам. Если экономическое состояние страны, региона, отрасли или конкретного контрагента ухудшается, можем ли мы ожидать, что все денежные средства к получению, которые отражены в договорах с контрагентами, мы действительно получим? Скорее всего, нет. Тогда возникает другой вопрос: как отразить это в отчетности?

Совет по МСФО реализовал в МСФО (IFRS) 9 концепцию «ожидаемых кредитных убытков», когда ожидаемые кредитные убытки признаются в финансовой отчетности в качестве резерва.

Кредитный убыток — разница между всеми предусмотренными договором денежными потоками, причитающимися организации, и денежными потоками, которые организация ожидает получить.

Если фактор времени существен, то ожидаемые денежные потоки дисконтируются по первоначальной эффективной ставке процента.

Порядок обесценения, реализованный в МСФО (IFRS) 9, применяется к финансовым активам, учитываемым:

- по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента;
- по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (кроме инвестиций в долевые инструменты).

Таким образом, под порядок обесценения подпадают:

- выданные займы,
- дебиторская задолженность, признанная в соответствии с МСФО (IFRS) 15;
- активы по договору, признанные в соответствии с МСФО (IFRS) 15;
- дебиторская задолженность по аренде;
- инвестиции в долговые ценные бумаги (удерживаемые для получения денежных потоков в счет погашения основной суммы долга и процентов);
- инвестиции в долговые ценные бумаги (удерживаемые для получения денежных потоков в счет погашения основной суммы долга, процентов, а также от их продажи).

Обратите внимание!

Инвестиции в долевые инструменты (акции) не подпадают под порядок обесценения, так как не подразумевают под собой получения денежных средств от контрагента.

Порядок создания и представления резерва в финансовой отчетности отличается в зависимости от того, учитывается финансовый актив по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Если финансовый актив учитывается по амортизированной стоимости, то оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки создается за счет прибылей и убытков (Дт «Прибыли и убытки») и уменьшает балансовую стоимость финансового актива в отчете о финансовом положении.

Иными словами, создается следующая проводка:

- Дт «Прибыли и убытки»;
- Кт «Резерв под ожидаемые убытки».

В отчете о финансовом положении резерв под ожидаемые убытки признается в составе активов, уменьшая тем самым значение балансовой стоимости финансового актива.

Если финансовый актив учитывается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки также создается за счет прибылей и убытков (Дт «Прибыли и убытки»), но относится в кредит собственного капитала (через прочий совокупный доход).

Создается следующая проводка:

- Дт «Прибыли и убытки»;
- Кт «Накопленная сумма обесценения» (собственный капитал).

Данная проводка также отражается в качестве дохода в прочем совокупном доходе.

Таким образом, оценочный резерв не уменьшает балансовую стоимость финансового актива в отчете о финансовом положении, а учитывается как один из резервов собственного капитала.

Такое представление резерва может показаться странным. Возникает по меньшей мере два вопроса:

- 1) зачем считать резерв под ожидаемые убытки, если справедливая стоимость уже рассчитывается рынком (если наблюдаются котироваемые цены) с учетом риска наступления дефолта? Или, если мы рассчитываем приведенную стоимость с использованием рыночной процентной ставки, рыночная ставка уже включает в себя надбавку за кредитные риски;
- 2) кредитные убытки — это ведь уменьшение прибыли. Какой экономический смысл в том, что мы отражаем прочий совокупный доход как доход и кредитовое сальдо по собственному капиталу?

Ответим на эти вопросы по порядку.

1. Действительно, справедливая стоимость учитывает риски наступления дефолта. Однако организация может иметь собственные данные для оценки этого риска. Фактически, опираясь на свои данные, организации уточняют влияние риска на ожидаемый к получению денежный поток. Поэтому естественно, что это уточнение будет учитываться аналогично изменению справедливой стоимости самого финансового актива, то есть через прочий совокупный доход.

С другой стороны, поскольку рынок оценивает справедливую стоимость финансового актива, хотелось бы сохранить эту оценку в отчете о финансовом положении. Именно поэтому мы не корректируем справедливую стоимость актива, а делаем проводку:

- Дт «Расходы» (прибыли и убытки);
- Кт «Прочие компоненты собственного капитала».

2. Почему мы отражаем сумму накопленных ожидаемых убытков по кредиту собственного капитала (здесь же находятся накопленные прибыли)?

Ключевое слово — «ожидаемые». Это еще не случившиеся убытки, которые, тем не менее, мы уже признали в расходах (прибыли и убытки). Когда при прекращении признания убыток фактически случится, он будет полностью признан в качестве убытка и накопленная в собственном капитале сумма частично компенсирует общую сумму убытка.

На самом деле этот подход — просто способ распределения убытка по нескольким отчетным периодам.

Давайте рассмотрим, как это технически выполняется. Например, в конце первого года мы приобрели финансовый актив за 100 долл. Финансовый актив учитывается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. Его справедливая стоимость не изменилась к концу второго года и также составляла 100 долл. В конце третьего года эмитент этого инструмента обанкротился и справедливая стоимость финансового актива стала равна нулю.

Допустим, мы оцениваем на конец каждого отчетного периода кредитоспособность эмитента более пессимистично, чем рынок. На конец первого года мы ожидаем, что общие убытки по инструменту составят 15 долл. На конец второго года наша оценка общих ожидаемых убытков возросла до 47 долл. (несмотря на то, что справедливая стоимость не изменилась).

Теперь давайте рассмотрим, как данный механизм ожидаемых убытков позволит распределить фактические убытки на три периода в отчете о прибыли или убытке.

В конце первого года мы делаем проводку:

- Дт «Расходы» (прибыли и убытки) 15 долл.;
- Кт «Собственный капитал» 15 долл.

Пятнадцать долларов будут также отражены в качестве прочего совокупного дохода.

В конце второго года мы делаем проводку:

- Дт «Расходы» (прибыли и убытки) 32 долл. (47 — 15);
- Кт «Собственный капитал» 32 долл. (32 долл. будут также отражены в качестве прочего совокупного дохода).

На конец второго года накопленная сумма убытков в собственном капитале равна 47 долл. (кредитовое сальдо).

На конец третьего года мы отразим убыток от списания финансового актива в сумме 100 долл. (подход упрощенный, подробнее о выбытии финансовых активов в следующей части этой главы). А также реклассифицируем сумму в 47 долл. из собственного капитала в прибыли и убытки как доход.

- Дт «Расходы» (прибыли и убытки) 100 долл.;
- Кт «Финансовый актив» 100 долл.;
- Дт «Собственный капитал» 47 долл. (47 долл. будут также отражены в качестве расхода в разделе «прочий совокупный доход»);
- Кт «Прибыли и Убытки» 47 долл. (доходы, связанные с реклассификацией).

Составим выписку из отчета о финансовом положении.

Выписка из отчета о финансовом положении на конец первого, второго и третьего года, \$

	3-го года	2-го года	1-го года
Финансовый актив	–	100	100
Прочие компоненты собственного капитала	–	47	15

А теперь составим выписку из отчета о совокупном доходе

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся в конце первого, второго и третьего года, \$

	3-го года	2-го года	1-го года
Прибыли и убытки			
Расходы по ожидаемым убыткам	–	(32)	(15)
Убыток от списания актива	(100)	–	–
Реклассификация ранее признанных убытков	47	–	–
Итого воздействие на прибыли и убытки	(53)	(32)	(15)
Прочий совокупный доход			
Ожидаемые убытки	–	32	15
Реклассификация	(47)		
Итого прочий совокупный доход	(47)	32	15

Обратите внимание на итоговое значение прибылей и убытков. Фактически общее обесценение в 100 долл. распределено на три периода — по 15, 32 и 53 долл. в течение каждого последующего года.

Общее же воздействие на прочий совокупный доход за 3 года равно нулю. Таким образом, способ создания резерва под ожидаемые убытки через прочий совокупный доход также распределяет по периодам фактические убытки.

Порядок обесценения финансовых активов условно можно разделить на три уровня в зависимости от уровня кредитного риска.

Уровень 1. Низкий уровень кредитного риска.

Уровень 2. Значительное увеличение кредитного риска.

Уровень 3. Кредитно-обесцененный финансовый актив.

Хотя мы будем рассматривать эти уровни последовательно, компания может приобретать финансовые активы при любом уровне кредитного риска и в течение срока действия финансового актива переходить от одного уровня кредитного риска к другому и обратно.

Оценка ожидаемого обесценения производится **на отчетную дату**. В табл. 10.1 представлен порядок учета финансовых активов в зависимости от уровня кредитного риска.

Таблица 10.1. Три уровня обесценения финансовых активов

Характеристика	Уровень 1	Уровень 2	Уровень 3
Степень кредитного риска	Низкий кредитный риск	Значительное увеличение кредитного риска	Кредитно-обесцененный финансовый актив
Период анализа возможного дефолта	12 месяцев	Весь срок действия финансового актива	
Расчет резерва под ожидаемые кредитные убытки	Приведенная разница по первоначальной эффективной процентной ставке между:		
	платежами по договору <i>за вычетом</i> ожидаемых платежей, взвешенных с учетом вероятности		валовой балансовой стоимостью за вычетом ожидаемых платежей, взвешенных с учетом вероятности
Процентная выручка (доход)	Валовую балансовую стоимость <i>умножить на</i> первоначальную эффективную ставку процента		Амортизируемую стоимость <i>умножить на</i> первоначальную эффективную ставку процента

Уровень 1. Низкий уровень кредитного риска

На каждую отчетную дату организация обязана оценить, значительно ли увеличился кредитный риск с момента первоначального признания или нет. Если значительного увеличения кредитного риска не произошло и он продолжает оставаться на низком уровне, то организация должна признать резерв под ожидаемые кредитные убытки исходя из риска (вероятности) наступления дефолта заемщика в течение ближайших 12 месяцев.

При этом **кредитный риск** — это риск (вероятность) наступления дефолта.

Дефолт — это неспособность заемщика выполнить принятые на себя обязательства в установленные сроки.

Обратите внимание!

Дефолт не обязательно означает банкротство заемщика. Нарушение срока исполнения обязательства (допустим, обусловленный договором платеж был задержан на 10 дней) тоже является дефолтом.

Примеры дефолта:

- просрочка платежа;
- неполный платеж;
- нарушение финансовых ковенантов (специальных условий) по поддержанию:
 - достаточного уровня залога, гарантий, страхования;
 - экономических показателей (достаточность собственного капитала, размер дебиторской задолженности и пр.).

Конкретные параметры дефолта устанавливаются в учетной политике организации.

Фраза «оценивается вероятность наступления дефолта в течение ближайших 12 месяцев» не означает, что мы анализируем денежные потоки только в течение ближайших 12 месяцев. Мы рассматриваем вероятность наступления дефолта заемщика в течение 12 месяцев, а денежные потоки, связанные с этим дефолтом, будут относиться ко всему периоду действия договора.

В качестве практического упрощения этого требования при первоначальном признании финансового актива организация может рассматривать риски наступления дефолта в течение всего срока действия договора для:

- торговой дебиторской задолженности и активов по договору (признанных в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»);
- дебиторской задолженности по аренде (признанной в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда»).

При этом данный порядок должен быть закреплен в учетной политике организации.

Оценка резерва под ожидаемые кредитные убытки

На каждую отчетную дату организация оценивает резерв под ожидаемые кредитные убытки, относя в дебет прибылей и убытков сумму увеличения резерва и в кредит прибылей и убытков — сумму его уменьшения.

Оценка резерва осуществляется путем взвешивания с учетом вероятности суммы возможных кредитных убытков с учетом временной стоимости денег.

При низком уровне кредитного риска (уровень 1) и значительном увеличении кредитного риска (уровень 2) **резерв рассчитывается** по эффективной процентной ставке как разница между:

- приведенной суммой платежей, установленных в договоре, и
- приведенной суммой ожидаемых к получению платежей, взвешенных с учетом вероятности.

На экзамене ДипИФР-Рус эффективная процентная ставка будет дана в условии.

Процентный доход при этом рассчитывается как произведение эффективной процентной ставки на валовую балансовую стоимость финансового инструмента.

Уровень 2. Значительное увеличение кредитного риска

Резерв под ожидаемые кредитные убытки при значительном увеличении кредитного риска. При значительном увеличении кредитного риска организация должна признать резерв под ожидаемые кредитные убытки исходя из риска (вероятности) наступления дефолта заемщика в течение всего срока действия договора.

Признаками значительного увеличения кредитного риска являются:

- значительное изменение внешних рыночных показателей кредитного риска (процентных ставок, курсов валют);

- значительное изменение кредитного рейтинга финансового инструмента или заемщика. Кредитный рейтинг может быть как внешним (устанавливаемым рейтинговым агентством), так и внутренним (рассчитанным по методике самой организации);
- существующее или прогнозируемое неблагоприятное изменение технологических, коммерческих, финансовых или экономических условий, которые могут повлиять на заемщика (рост безработицы, увеличение процентных ставок, рост инфляции, изменение налогового законодательства);
- значительное или ожидаемое изменение результатов операционной деятельности заемщика;
- значительное изменение величины предоставленного обеспечения;
- просрочка установленных договором платежей более чем на 30 дней.

При этом стандарт не устанавливает количественных (процентных) значений понятия «значительное увеличение кредитного риска». Данная оценка зависит от величины кредитного риска при первоначальном признании. Допустим, изменение кредитного риска на 5% является незначительным, если кредитный риск вырос с 30 до 35%. В то же время увеличение кредитного риска на 5% с 5 до 10% является значительным.

На оценку кредитного риска также влияет срок погашения задолженности. При прочих равных условиях кредитный риск по трехлетнему займу выше, чем по займу, выданному на один год.

Как и на уровне 1, на каждую отчетную дату необходимо оценить резерв под ожидаемые кредитные убытки.

Напомним, что резерв рассчитывается по эффективной процентной ставке как разница между:

- приведенной суммой платежей, установленных в договоре, и
- приведенной суммой ожидаемых к получению платежей, взвешенных с учетом вероятности.

При решении задач обратите внимание на следующий момент. Для финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости, приведенная по эффективной процентной ставке сумма платежей, установленных в договоре, равна валовой балансовой стоимости актива.

При оценке на конец отчетного периода возможных убытков организация должна использовать обоснованную и подтвержденную информацию о прошлых событиях, текущих условиях и прогнозируемых будущих условиях.

Процентный доход (как и на уровне 1) рассчитывается как произведение эффективной процентной ставки на валовую балансовую стоимость финансового инструмента.

ПРИМЕР 10.6. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ, УЧИТЫВАЕМЫХ ПО АМОРТИЗИРОВАННОЙ СТОИМОСТИ

Компания «Омикрон» готовит отчетность на 30 сентября каждого года.

30 сентября 2015 года компания «Омикрон» предоставила заем компании «Бета» на трехлетний срок в сумме 10 млн долл. по рыночной ставке 8% годовых. Затраты на организацию займа — 400 тыс. долл. В соответствии

с условиями договора «Бета» ежегодно уплачивает проценты по сроку 30 сентября. Окончательное погашение займа должно быть произведено 30 сентября 2018 года. Компания «Омикрон» собирается удерживать данный заем до полного погашения.

Компания «Омикрон» оценивает риск наступления дефолта в течение ближайших 12 месяцев следующим образом:

- вероятность того, что «Бета» окажется банкротом и не сможет выплатить ни один из установленных в договоре займа платежей, составляет 1%;
- вероятность того, что «Бета» не сможет оплатить в срок установленные договором процентные платежи и они будут оплачены в полной сумме вместе с основной суммой долга (12,4 млн долл.) только 30 сентября 2018 года, составляет 5%.

30 сентября 2016 года «Омикрон» получил от «Беты» установленный договором процентный платеж в сумме 800 тыс. долл. Однако на 30 сентября 2016 года, по оценкам «Омикрона», операционные результаты «Беты» значительно ухудшились. Риск наступления банкротства компании «Бета» составляет 6%, а вероятность того, что процентный платеж по сроку 30 сентября 2017 года будет перенесен на 30 сентября 2018 года, составляет 10%.

Руководство «Омикрона» оценивает, что эффективная процентная ставка по данному займу составляет 6,49% годовых.

Имеется следующая информация о приведенной стоимости 1 долл. для разных ставок дисконтирования:

Приведенная стоимость 1 доллара для ставки	8% годовых	6,49% годовых
к получению через 1 год	92,6 цента	93,9 цента
к получению через 2 года	85,7 цента	88,2 цента
к получению через 3 года	79,4 цента	82,8 цента

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за годы, закончившиеся 30 сентября 2015 года и 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.6

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Год, закончившийся 30 сентября 2015 года

Выданный заем необходимо учитывать по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента, так как компания использует бизнес-модель удержания займа для получения денежных средств исключительно в счет погашения процентов и суммы основного долга.

Первоначальная оценка займа — по справедливой стоимости плюс прямые затраты по сделке — 10 400 тыс. долл. (10 000 тыс. + 400 тыс.).

На отчетную дату необходимо признать резерв под ожидаемые кредитные убытки.

При этом сумма резерва рассчитывается как разница между:

- приведенной суммой платежей, установленных в договоре, и

- приведенной суммой ожидаемых к получению платежей (взвешенных с учетом вероятности) по эффективной процентной ставке (6,49%).

Расчет ожидаемых к получению платежей:

Приведенная сумма ожидаемых к получению платежей по эффективной ставке 6,49%	Вероятность	Взвешенная сумма
\$'000	%	\$'000
10 400	94	9776
0	1	0
10 267 (12 400 × 0,828)	5	513
Итого приведенная сумма ожидаемых к получению платежей (см. примечание в конце ответа к задаче)		10 289

Резерв на отчетную дату 30.09.15 — 111 тыс. долл. (10 400 тыс. – 10 289 тыс.).

Резерв создается за счет Дт «Прибыли и убытки» и отражается в активах, уменьшая валовую балансовую стоимость финансового актива.

Балансовая стоимость займа на 30.09.15

Валовая сумма займа	10 400
Резерв под ожидаемые кредитные убытки	(111)
Балансовая сумма займа	10 289

Разделение займа на долгосрочную и краткосрочную части.

Краткосрочная часть займа на 30.09.15 (основная сумма долга к погашению в следующем году) равна 125 тыс. долл. (10 400 тыс. × 6,49% – 800).

Долгосрочная сумма займа — 10 164 тыс. долл. (10 289 тыс. – 125 тыс.).

Год, закончившийся 30 сентября 2016 года

Финансовый актив амортизируется по эффективной ставке процента (6,49%) без учета резерва под ожидаемые кредитные убытки.

Процентный доход отражается в прибылях и убытках.

Процентный доход за год, закончившийся 30.09.16, — 675 тыс. долл. (10 400 × 6,49%).

Валовая сумма займа (без учета резерва) на 30.09.16 — 10 275 тыс. долл. (10 400 тыс. + 675 тыс. – 800 тыс.).

Так как кредитный риск значительно увеличился, то анализ возможного наступления дефолта проводится за весь период действия финансового актива, то есть до 30 сентября 2018 года.

При последующей оценке сумма резерва рассчитывается как разница между:

- приведенной суммой платежей, предусмотренных договором, и
- приведенной суммой ожидаемых платежей (взвешенных с учетом вероятности) по первоначальной эффективной ставке процента.

Расчет ожидаемых к получению платежей на 30 сентября 2016 года:

Приведенная сумма ожидаемых к получению платежей по эффективной ставке 6,49%	Вероятность	Взвешенная сумма
\$'000	%	\$'000
10 277 (10 800 × 0,882 + 800 × 0,939)	84	8632
0	6	0
10 231 (11 600 × 0,882)	10	1023
Итого приведенная сумма ожидаемых к получению платежей		9655

Резерв под ожидаемые кредитные убытки на 30.09.16 — 620 тыс. долл. (10 275 тыс. – 9655 тыс.).

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») на создание резерва — 509 тыс. долл. (620 тыс. – 111 тыс.).

Балансовая стоимость займа на 30.09.16

Валовая сумма займа	10 275
Резерв под ожидаемые кредитные убытки	(620)
Балансовая сумма займа	9655

Разделение займа на долгосрочную и краткосрочную части.

Долгосрочная часть займа на 30.09.16 (равна ожидаемой балансовой сумме).

Краткосрочная часть займа (основная сумма долга к погашению в следующем году) равна 133 тыс. долл. (10 275 тыс. × 6,49% – 800).

Долгосрочная сумма займа равна 9522 тыс. долл. (9655 тыс. – 133 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

	2016 года	2015 года
Прибыли и убытки		
Процентный доход	675	—
Кредитные убытки (расход по созданию резерва)	(509)	(111)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

	2016 года	2015 года
Долгосрочные активы		
Заем	9522	10 164
Краткосрочные активы		
Заем	133	125

А теперь рассмотрим порядок обесценения применительно к активам, учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

ПРИМЕР 10.7. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ, УЧИТЫВАЕМЫХ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ЧЕРЕЗ ПРОЧИЙ СОВОКУПНЫХ ДОХОД

Компания «Сигма» готовит отчетность на 30 сентября каждого года.

Компания «Сигма» планирует начать строительство завода 30 сентября 2017 года.

Для целей финансирования строительства «Сигма» инвестирует свободные финансовые ресурсы в котирующиеся на рынке облигации компании «Альфа».

30 сентября 2015 года компания «Сигма» приобрела пакет десятилетних облигаций компании «Альфа» в 10 тыс. штук по рыночной цене 7984 тыс. долл. (за весь пакет). Каждая облигация имеет номинал в 1 тыс. долл., и по условиям облигационного займа «Альфа» ежегодно выплачивает держателям облигаций 5% от номинальной стоимости по сроку 30 сентября каждого года.

Компания «Сигма» планирует получить от «Альфы» проценты 30 сентября 2016 года и 2017 года и 30 сентября 2017 года продать пакет облигаций за 8276 тыс. долл.

Рыночная процентная ставка предоставления кредитных ресурсов на 30 сентября 2015 года составляет 8% годовых.

На 30 сентября 2015 года компания «Сигма» оценивает, что риск банкротства компании «Альфа» в течение ближайших 12 месяцев фактически равен нулю. Однако существует 20-процентная вероятность, что «Альфа» допустит технический дефолт по выплате процентов 30 сентября 2016 года и перенесет выплату этой суммы процентов на 30 сентября 2017 года (таким образом, оплатив 30 сентября 2017 года сумму в 100 долл. (2 × 50) на каждую облигацию).

30 сентября 2016 года компания «Сигма» полностью получила причитающиеся ей проценты в сумме 500 тыс. долл. (10 тыс. облигаций × 1 тыс. долл. × 5%).

В течение года, закончившегося 30 сентября 2016 года, из-за общего ухудшения экономической ситуации процентные ставки выросли до 10% годовых, что привело к снижению справедливой стоимости пакета облигаций в 10 тыс. штук до 7120 тыс. долл. на 30 сентября 2016 года.

На 30 сентября 2016 года руководство «Сигмы» оценивает, что:

- вероятность банкротства компании «Альфа» составляет 3%;
- рыночная цена продажи облигаций 30 сентября 2017 года составит 7332 тыс. долл. Руководство «Сигмы» оценивает, что эффективная процентная ставка по данным облигациям составляет 8% годовых.

Приведенная стоимость 1 доллара для ставки 8% годовых:

- к получению через 1 год — 92,6 цента;
- к получению через 2 года — 85,7 цента.

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за годы, закончившиеся 30 сентября 2015 года и 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.7

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Год, закончившийся 30 сентября 2015 года

Инвестиции в облигации необходимо учитывать по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, так как компания использует бизнес-модель удержания облигаций для получения денежных средств исключительно в счет погашения процентов и суммы основного долга, а также денежных средств от продажи облигаций.

Первоначальная оценка инвестиций в облигации — по справедливой стоимости.

Оценка инвестиций на 30.09.15 — 7984 тыс. долл.

На отчетную дату необходимо признать резерв под ожидаемые кредитные убытки.

При этом сумма резерва рассчитывается как разница между:

- первоначальной стоимостью на дату признания и

- приведенной суммой ожидаемых к получению платежей (взвешенных с учетом вероятности) по эффективной процентной ставке (8%).

Если технический дефолт произойдет, то оплата процентов в сумме 500 тыс. долл. (10 000 шт. × 1 тыс. долл. × 5%) будет перенесена с 30 сентября 2016 года на 30 сентября 2017 года.

Таким образом, 30 сентября 2017 года «Сигма» получит проценты за два периода в сумме 1000 тыс. долл. и продаст облигации по цене 8276 тыс. долл.

Общая сумма к получению 30 сентября 2017 года (в случае технического дефолта) — 9276 тыс. долл. (500 тыс. + 500 тыс. + 8276 тыс.).

Расчет ожидаемых к получению платежей:

Приведенная сумма ожидаемых к получению платежей по рыночной ставке 8%	Вероятность	Взвешенная сумма
\$'000	%	\$'000
7984 (500 × 0,926 + (8276 + 500) × 0,857)	80	6387
7950 ((8276 + 500 + 500) × 0,857)	20	1590
Итого приведенная сумма ожидаемых к получению платежей		7977

Ожидаемые убытки на 30.09.15 — 7 тыс. долл. (7984 тыс. – 7977 тыс.).

Резерв создается за счет расходов (Дт «Прибыли и убытки») и отражается в виде резерва в собственном капитале (Кт «Прочие компоненты капитала») через прочий совокупный доход.

Балансовая стоимость инвестиций в облигации при этом не изменяется (продолжает оцениваться по справедливой стоимости).

Расход (Дт «Прибыли и убытки») — 7 тыс. долл.

Прочий совокупный доход — 7 тыс. долл.

Прочие компоненты капитала на 30.09.15 (накопленная сумма ожидаемых убытков) = 7 тыс. долл.

Оценка инвестиций на 30.09.15 (по справедливой стоимости) — 7984 тыс. долл. (долгосрочный актив).

Год, закончившийся 30 сентября 2016 года

Так как кредитный риск значительно увеличился, то анализ возможного наступления дефолта проводится за весь период действия финансового актива, то есть до 30 сентября 2017 года.

Проценты, рассчитанные по модели эффективной ставки процента, признаются в составе доходов (Кт «Прибыли и убытки»).

Процентный доход — 639 тыс. долл. (7984 × 8%).

Валовая балансовая стоимость инвестиций в облигации на 30.09.16 до проведения оценки по справедливой стоимости — 8123 тыс. долл. (7984 тыс. + 639 тыс. – 500 тыс.).

Инвестиции оцениваются по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Балансовая стоимость (равна справедливой стоимости) на 30.09.16 — 7120 тыс. долл. (краткосрочный актив).

Прочий совокупный доход — (1003) тыс. долл. (7120 тыс. – 8123 тыс.).

Прочие компоненты капитала (накопленная сумма изменений справедливой стоимости) — (1003) тыс. долл.

При последующей оценке сумма резерва рассчитывается как разница между:

- приведенной суммой платежей, установленных по договору, и
- приведенной суммой ожидаемых платежей (взвешенных с учетом вероятности) по первоначальной эффективной ставке процента.

Приведенная сумма платежей, предусмотренных по договору, равна 7252 тыс. долл. $(7332 + 500) \times 0,926$.

Расчет ожидаемых к получению платежей на 30.09.16:

Приведенная сумма ожидаемых к получению платежей по рыночной ставке 8%	Вероятность	Взвешенная сумма
\$'000	%	\$'000
7252 $(7332 + 500) \times 0,926$)	97	7034
ноль	3	ноль
Итого приведенная сумма ожидаемых к получению платежей		7034

Резерв под ожидаемые кредитные убытки на 30.09.16 — 218 тыс. долл. $(7252 \text{ тыс.} - 7034 \text{ тыс.})$.

Прочие компоненты капитала (накопленная сумма ожидаемых убытков) — 218 тыс. долл.

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») на создание резерва — 211 тыс. долл. $(218 \text{ тыс.} - 7 \text{ тыс.})$.

Прочий совокупный доход — 211 тыс. долл.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

	2016 года	2015 года
Прибыли и убытки		
Процентный доход	639	—
Кредитные убытки (расход по созданию резерва)	(211)	(7)
Прочий совокупный доход		
Изменение справедливой стоимости инвестиций	(1003)	—
Создание резерва под кредитные убытки	211	7

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

	2016 года	2015 года
Долгосрочные активы		
Инвестиции	—	7984
Краткосрочные активы		
Инвестиции	7120	—
Собственный капитал		
Накопленная сумма:		
изменений справедливой стоимости	(1003)	—
ожидаемых кредитных убытков	218	7

Уровень 3. Кредитно-обесцененный финансовый актив

Если заемщик в силу финансовых трудностей не может исполнить свои обязательства перед организацией — держателем финансового актива, организация обязана классифицировать данный финансовый актив как кредитно-обесцененный.

Признаки существенных финансовых затруднений заемщика:

- нарушение условий договора (дефолт или просрочка платежа);
- предоставление кредиторами уступок своему заемщику в силу экономических причин или договорных условий, связанных с финансовыми затруднениями этого заемщика;
- появление вероятности банкротства или иной финансовой реорганизации заемщика;
- исчезновение активного рынка для данного финансового актива в результате финансовых затруднений эмитента;
- покупка или создание финансового актива с большой скидкой, которая отражает понесенные кредитные убытки.

С точки зрения учета все остается, как и прежде. Организация на каждую отчетную дату формирует резерв под ожидаемые кредитные убытки, однако порядок расчета резерва и порядок расчета процентных доходов на этой стадии меняются.

Резерв под ожидаемые кредитные убытки рассчитывается как разница между:

- валовой балансовой стоимостью актива и
- приведенной стоимостью расчетных денежных потоков, дисконтированных по первоначальной эффективной ставке процента.

Процентный доход при этом рассчитывается как произведение первоначальной эффективной ставки процента на амортизированную стоимость финансового актива.

Напомним, что амортизированная стоимость финансового актива равна его валовой балансовой стоимости за вычетом суммы резерва под ожидаемые кредитные убытки.

Продемонстрируем данный подход на примере.

ПРИМЕР 10.8. КРЕДИТНО-ОБЕСЦЕНЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ АКТИВ, УЧИТЫВАЕМЫЙ ПО АМОТИЗИРОВАННОЙ СТОИМОСТИ

Компания «Тета» готовит отчетность на 30 сентября 2016 года.

1 октября 2014 года компания «Тета» приобрела трехлетнюю облигацию компании «Омега» по номинальной стоимости 5 млн. долл. Затраты на приобретение облигации составили 75 тыс. долл. В соответствии с условиями облигации держателю выплачиваются ежегодные проценты по ставке 10% годовых. Директора «Теты» планируют удерживать данную облигацию до погашения и оценивают эффективную процентную ставку в 9,4% годовых.

На 30 сентября 2015 года «Тета» правомерно сформировала резерв под ожидаемые кредитные убытки в размере 100 тыс. долл.

15 октября 2015 года поступила информация о том, что «Омега» испытывает существенные финансовые затруднения в связи с внезапным банкротством нескольких своих покупателей (все банкротства произошли 1 октября 2015 года).

Директора «Теты» оценивают, что ожидаемые поступления денежных средства по облигации «Омеги», взвешенные с учетом вероятности, составляют 3,4 млн долл.

30 сентября 2016 года «Омега» не смогла оплатить проценты в сумме 500 тыс. долл., причитающиеся «Тете» по облигации. Директора «Теты» оценивают, что ожидаемые поступления денежных средства по облигации «Омеги», взвешенные с учетом вероятности, составляют 3 млн долл.

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.8

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Год, закончившийся 30 сентября 2015 года

Инвестиции в облигацию необходимо учитывать по амортизированной стоимости, так как компания использует бизнес-модель удержания облигаций для получения денежных средств исключительно в счет погашения процентов и суммы основного долга.

Первоначальная оценка инвестиций в облигации — по справедливой стоимости плюс затраты по сделке.

Оценка инвестиций на 01.10.14 — 5075 тыс. долл. (5000 + 75).

Процентный доход за первый год равен 477 тыс. долл. ($5075 \times 9,4\%$).

Валовая балансовая стоимость на 30.09.15 равна — 5052 тыс. долл. ($5075 + 477 - 500$).

Балансовая стоимость на 30.09.15, \$'000:

валовая балансовая стоимость	5052
резерв под ожидаемые кредитные убытки	(100)
Итого балансовая стоимость	4952

Резерв под ожидаемые кредитные убытки относится на дебет прибылей и убытков (100 тыс. долл.) и отражается в активах отчета о финансовом положении, уменьшая валовую балансовую стоимость финансового актива.

Год, закончившийся 30 сентября 2016 года

Так как эмитент облигации испытывает значительные финансовые затруднения, с 1 октября 2016 года данный финансовый актив необходимо учитывать как кредитно-обесцененный.

Резерв под ожидаемые кредитные убытки для кредитно-обесцененного актива рассчитывается как разница между:

- валовой балансовой стоимостью и
- ожидаемыми к получению платежами, взвешенными с учетом вероятности по первоначальной эффективной процентной ставке.

На 01.10.15 резерв под ожидаемые кредитные убытки — 1652 тыс. долл. ($5052 - 3400$).

Процентный доход кредитно-обесцененного актива рассчитывается с амортизированной стоимости (валовой балансовой стоимости, уменьшенной на сумму резерва).

Амортизированная стоимость на 01.10.15 — 3400 тыс. долл. ($5052 - 1652$).

Процентный доход (Кт «Прибыли и убытки») — 320 тыс. долларов ($3400 \times 9,4\%$).

Валовая балансовая стоимость облигации на 30.09.16 — 5372 тыс. долл. ($5052 + 320$).

Примечание: на 30 сентября 2016 года эмитент не оплатил процентный платеж.

Резерв под ожидаемые кредитные убытки на 30.09.16:

валовая балансовая стоимость	5372
ожидаемые к получению платежи	3000
Итого резерв	2372

Резерв создается за счет прибыли и убытков как разница между резервом, созданным на 30.09.15 и созданным на 30.09.16.

Кредитные убытки (Дт «Прибыли и убытки») равны 2272 тыс. долл. (2372 – 100).

Балансовая стоимость на 30.09.16:

валовая балансовая стоимость	5372
резерв под ожидаемые кредитные убытки	(2372)
Итого балансовая стоимость	3000

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	
Процентный доход	320
Кредитные убытки (расход по созданию резерва)	(2272)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Краткосрочные активы	
Инвестиции в облигации	3000

Приобретенные или созданные кредитно-обесцененные финансовые активы

Организация может приобретать долговые финансовые инструменты эмитентов (или выдавать займы организациям), уже испытывающих серьезные финансовые затруднения. В этом случае инвестиции сразу будут оцениваться как «приобретенные или созданные кредитно-обесцененные финансовые активы».

Приобретенные или созданные кредитно-обесцененные финансовые активы первоначально оцениваются исходя из приведенной суммы ожидаемых к получению платежей с учетом вероятности.

Таким образом, при первоначальном признании приобретенных или созданных кредитно-обесцененных финансовых активов не создается резерв под ожидаемые кредитные убытки.

При первоначальном признании также рассчитывается эффективная процентная ставка, скорректированная с учетом первоначального кредитного риска. В дальнейшем именно по этой ставке дисконтируются все ожидаемые к получению платежи.

На каждую отчетную дату рассчитывается резерв под ожидаемые кредитные убытки как разница между:

- валовой балансовой стоимостью финансового актива и
- приведенной по эффективной процентной ставке, скорректированной с учетом первоначального кредитного риска, ожидаемых к получению платежей, взвешенных с учетом вероятности.

Процентный доход для приобретенных или созданных кредитно-обесцененных финансовых активов рассчитывается как произведение амортизированной стоимости финансового актива и первоначальной эффективной процентной ставки, скорректированной с учетом кредитного риска.

Модификация (изменение условий) договора

В процессе исполнения договора стороны могут изменять его условия (модифицировать) договор.

Модификация договора — это пересмотр предусмотренных договором денежных потоков по согласованию сторон (финансовый инструмент при этом называется модифицированным).

Пересматривать денежные потоки можно как в большую, так и в меньшую сторону. Если мы встретимся с этим элементом на экзамене ДипИФР-Рус, то изменение, скорее всего, будет связано с уменьшением денежного потока.

При модификации договора в учете необходимо выполнить следующие шаги.

Шаг 1. Пересчитать валовую балансовую стоимость финансового актива.

Новая валовая балансовая стоимость — это приведенная стоимость пересмотренных денежных потоков, дисконтированных по первоначальной эффективной ставке процента (с учетом кредитного риска для кредитно-обесцененных финансовых активов).

Шаг 2. Признать прибыль или убыток как разницу между старой и новой валовой балансовой стоимостью.

Рассмотрим эти шаги в нижеприведенном примере. Также посмотрим, как рассчитывается процентный доход для кредитно-обесцененного финансового актива.

ПРИМЕР 10.9. МОДИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ, УЧИТЫВАЕМЫХ ПО АМОРТИЗИРОВАННОЙ СТОИМОСТИ

Компания «Омикрон 2» готовит отчетность на 30 сентября каждого года.

1 октября 2014 года компания «Омикрон 2» предоставила заем компании «Бета» на 3 года в сумме 10 млн долл. по рыночной ставке 8% годовых. В соответствии с условиями договора «Бета» ежегодно уплачивает проценты 30 сентября. Окончательно заем компания погасит 30 сентября 2017 года. Первоначальные затраты, связанные с предоставлением займа, составили 50 тыс. долл. Компания «Омикрон 2» собирается удерживать данный заем до полного погашения.

30 сентября 2015 года компания «Омикрон 2» получила от «Беты» установленный договором процентный платеж в сумме 800 тыс. долл. Однако 30 сентября 2015 года произошла крупная авария на одном из заводов компании «Бета», которая может серьезно нарушить операционную и финансовую деятельность «Беты». В этот же день «Бета» обратилась к руководству «Омикрон 2» с просьбой уменьшить платежи по займу.

30 сентября 2015 года стороны подписали соглашение, по которому «Бета» полностью освобождается от процентных платежей, которые должны быть получены 30 сентября 2016 и 2017 года. Единственный платеж, который получит «Омикрон 2», — это 10 млн долл. 30 сентября 2017 года.

На 30 сентября 2015 года компания «Омикрон 2» оценивает дисконтированную сумму ожидаемых к получению платежей с учетом риска наступления дефолта в течение всего срока действия договора в сумме 7600 тыс. долл. На 30 сентября 2016 года эта оценка изменилась до 8800 тыс. долл.

Руководство «Омикрон 2» оценивает, что эффективная процентная ставка по данному займу составляет 7,8% годовых.

Приведенная стоимость 1 доллара для ставки 7,8% годовых к получению через:

- 1 год — 92,8 цента;
- 2 года — 86,1 цента.

Задание:

объясните, как надо отразить эти операции в отчетности за годы, закончившиеся 30 сентября 2015 года и 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.9

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9

Год, закончившийся 30 сентября 2015 года

Выданный заем необходимо учитывать по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента, так как компания использует бизнес-модель удержания займа для получения денежных средств исключительно в счет погашения процентов и суммы основного долга.

Первоначальная оценка займа:

- по справедливой стоимости — 10 000 тыс. долл.;
- плюс первоначальные затраты по займу — 50 тыс. долл.;
- итого первоначальная стоимость выданного займа — 10 050 тыс. долл.

Финансовый актив амортизируется по эффективной ставке процента (7,8%), с отнесением процентов на доходы периода.

Процентный доход за год, закончившийся 30 сентября 2015 года (Нт «Прибыли и убытки»), — 784 тыс. долл. ($10\,050 \times 7,8\%$).

Валовая балансовая стоимость займа на 30 сентября 2015 года (до модификации) — 10 034 тыс. долл. ($10\,050 \text{ тыс.} + 784 \text{ тыс.} - 800 \text{ тыс.}$).

Модификация договора 30 сентября 2015 года

Новая валовая балансовая стоимость рассчитывается как приведенная сумма модифицированных платежей по первоначальной эффективной ставке процента (по пересмотренному соглашению через 2 года заемщиком будет произведен один платеж на сумму 10 000 тыс. долл.).

Новая валовая балансовая стоимость на 30.09.15 — 8610 тыс. долл. ($10\,000 \times 0,861$).

Разница между старой и новой балансовой стоимостью должна быть признана как прибыль или убыток от модификации.

Дт «Прибыли и убытки» = 1424 тыс. долл. ($10\,034 \text{ тыс.} - 8610 \text{ тыс.}$).

Расчет резерва под кредитные убытки на 30 сентября 2015 года

Модификация договора является признаком того, что финансовый актив на отчетную дату является кредитно-обесцененным.

На отчетную дату необходимо признать резерв как разницу между:

- валовой балансовой стоимостью в сумме 8610 тыс. долл. и
- приведенной стоимостью (по первоначальной эффективной ставке процента) ожидаемых к получению платежей, взвешенных с учетом вероятности в сумме 7600 тыс. долл.

Итого балансовая стоимость резерва под кредитные убытки на 30.09.15 равна 1010 тыс. долл. ($8610 \text{ тыс.} - 7600 \text{ тыс.}$).

Резерв уменьшает балансовую стоимость актива.

Балансовая стоимость займа на 30.09.15, \$'000:

Валовая сумма займа	8610
Резерв под ожидаемые кредитные убытки	(1010)
Балансовая сумма займа (долгосрочный актив)	7600

В отчете о финансовом положении выданный займ отражается в разделе «Внеоборотные активы».

Дополнительно к ранее признанному убытку в сумме 1424 тыс. долл. необходимо отразить убыток (Дт «Прибыли и убытки») в сумме 1010 тыс. долл.

Примечание. Общий кредитный убыток за год, признанный в прибылях и убытках, составил 2434 тыс. долл. (1424 тыс. + 1010 тыс.).

Год, закончившийся 30 сентября 2016 года

Так как финансовый актив является кредитно-обесцененным, то он амортизируется по эффективной ставке процента (7,8%) с учетом резерва под ожидаемые кредитные убытки, с отражением начисленных процентов в качестве дохода периода.

Процентный доход за год, закончившийся 30.09.16 (Кт «Прибыли и убытки»), — 593 тыс. долл. ($7600 \times 7,8\%$).

Валовая сумма займа (без учета резерва) на 30.09.16 — 9203 тыс. долл. (8610 тыс. + 593 тыс.).

На отчетную дату необходимо признать резерв как разницу между:

- валовой балансовой стоимостью в сумме 9203 тыс. долл. и
- приведенной стоимостью (по первоначальной эффективной ставке процента) ожидаемых к получению платежей, взвешенных с учетом вероятности в сумме 8800 тыс. долл.

Итого балансовая стоимость резерва под кредитные убытки на 30.09.16 равна 403 тыс. долл. (9203 тыс. – 8800 тыс.).

Резерв уменьшает балансовую стоимость актива.

Балансовая стоимость займа на 30.09.16, \$'000:

Валовая сумма займа	9203
Резерв под ожидаемые кредитные убытки	(403)
Балансовая сумма займа (долгосрочный актив)	8800

В отчете о финансовом положении выданный займ отражается в разделе «Оборотные активы».

Уменьшение резерва под кредитные убытки отражается в прибылях и убытках как уменьшение кредитных убытков по другим финансовым активам либо как «Прочий доход», если эта сумма существенна.

Уменьшение кредитных убытков (Кт «Прибыли и убытки») — 607 тыс. долл. (1010 тыс. – 403 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

Прибыли и убытки	2016 года	2015 года
Процентный доход	593	784
Кредитные убытки (расход по созданию резерва)	607	(1010)
Убыток от модификации договора	–	(1424)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

Долгосрочные активы	2016 года	2015 года
Заем	–	7600
Краткосрочные активы		
Заем	8800	–

10.2.6. Выбытие финансовых активов

При прекращении признания (выбытии) финансового актива на дату выбытия:

- производится оценка в соответствии с применяемым порядком учета;
- разница между суммой полученного возмещения и новой балансовой стоимостью финансового актива признается в составе прибылей и убытков.

При этом если выбывающий финансовый актив является частью более крупного пакета (допустим, продается 20 акций из 100), то оставшаяся часть пакета должна быть также переоценена на дату выбытия.

Данное требование об оценке выбывающего финансового актива на дату выбытия (то есть сделали мы эту оценку или нет) никак не влияет на общий результат выбытия, представленный в прибылях и убытках, если финансовые активы учитываются по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прибыли и убытки.

Однако при выбытии финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, требование об оценке на дату выбытия существенно влияет на порядок учета и представляемый результат.

Фактически на дату выбытия финансовый актив, учитываемый по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, необходимо оценить по справедливой стоимости.

Напомним, что когда мы рассматривали классификацию финансовых активов, упоминалось требование об учете суммы, накопленной в составе собственного капитала, при выбытии финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход:

- при выбытии долгового финансового актива накопленная в собственном капитале сумма изменений справедливой стоимости реклассифицируется из прочего совокупного дохода в прибыли и убытки;
- при выбытии долевого финансового актива накопленная в собственном капитале сумма изменений справедливой стоимости не реклассифицируется (не переносится) в прибыли и убытки, но может переноситься из одной статьи собственного капитала в другую.

Маловероятно, что экзаменатор будет тестировать выбытие долгового финансового актива, учитываемого по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. Скорее всего, будет тестироваться выбытие долевого финансового актива. Тем не менее рассмотрим оба этих варианта в нижеприведенном примере.

ПРИМЕР 10.10. ВЫБИТИЕ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ, УЧИТЫВАЕМЫХ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ЧЕРЕЗ ПРОЧИЙ СОВОКУПНЫХ ДОХОД

Компания «Тау» готовит отчетность за год, закончившийся 31 марта 2015 года.

На 31 марта 2014 года компания «Тау» отразила в своем отчете о финансовом положении следующие финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, и соответствующие накопленные суммы изменения этой справедливой стоимости:

Финансовый актив на 31 марта 2014 года	Справедливая стоимость, \$'000	Накопленная сумма изменений в собственном капитале, \$'000
1 млн облигаций компании «Бета» номиналом 10 долл. и ставкой 8% годовых (уплата процентов в конце года)	11 000	1000
2 млн акций компании «Бета»	40 000	3500

30 сентября 2014 года «Тау» продала на открытом рынке 45% облигаций и 45% акций компании «Бета» по цене 12 долларов за облигацию и 23 доллара за акцию. Затраты на продажу составили 5% от цены продажи.

Справедливая стоимость финансовых активов на 31 марта 2015 года составила:

- 12,6 долл. за одну облигацию;
- 24 долл. за одну акцию.

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2015 года. Результат от выбытия каждого инструмента должен быть представлен в выписке из финансовой отчетности отдельно.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.10

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

При выбытии финансовых активов на дату выбытия необходимо:

- оценить финансовые активы в соответствии с применяемым к ним порядком учета;
- разницу между ценой продажи и новой балансовой стоимостью отразить в составе прибыли и убытков.

Если выбывает часть пакета активов, то оставшаяся часть также должна быть оценена на дату выбытия.

Затраты на продажу признаются в качестве расходов периода (Дт «Прибыли и убытки»).

Облигации

Инвестиция в облигации в течение года учитывается по амортизированной стоимости с переоценкой на конец года по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Финансовый доход (Кт «Прибыли и убытки») за 6 месяцев с 01.04.14 по 30.09.14 — 400 тыс. долл. (10 000 тыс. долл. × 8% × 6 мес. / 12 мес.)

Балансовая стоимость на 30.09.14 — 11 400 тыс. долл. (11 000 тыс. + 400 тыс.).

Справедливая стоимость всего пакета облигаций на дату продажи 30.09.14 — 12 000 тыс. долл. (1000 тыс. шт. × 12 долл.).

Эта справедливая стоимость становится новой балансовой стоимостью облигаций.

Кт «Прочий совокупный доход» — 600 тыс. долл. (12 000 тыс. – 11 400 тыс.).

Прочие компоненты собственного капитала на 30.09.14 — 1600 тыс. долл. (1000 тыс. + 600 тыс.).

При выбытии соответствующая часть накопленной справедливой стоимости в собственном капитале реклассифицируется в прибыли и убытки.

Реклассификация (Кт «Прибыли и убытки») — 720 тыс. долл. (1600 тыс. × 45%).

Реклассификация (Дт «Прочий совокупный доход») — 720 тыс. долл.

Прочие компоненты собственного капитала на конец дня 30.09.14 — 880 тыс. долл. (1600 тыс. – 720 тыс.).

Результат выбытия облигаций 30.09.14	\$'000
Доход от продажи (1000 тыс. шт. × 45% × 12 долл.)	5400
Балансовая стоимость выбывших облигаций (12 000 × 45%)	(5400)
Расходы на выбытие (5400 × 5%)	(270)
Реклассификация	720
Итого Кт «Прибыли и убытки»	450

Балансовая стоимость оставшегося пакета облигаций после выбытия на 30.09.14 — 6600 тыс. долл. (12 000 тыс. – 5400 тыс.).

Оставшееся количество облигаций — 550 тыс. шт. (1000 тыс. шт. × 55%).

Облигации на конец года 31.03.2015

Финансовый доход (Кт «Прибыли и убытки») за 6 месяцев с 01.10.14 по 31.03.15 — 220 тыс. долл. (550 тыс. шт. × 10 долл. × 8% × 6 мес. / 12 мес.).

Получены проценты от эмитента 31.03.15 — 440 тыс. долл. (550 тыс. шт. × 10 долл. × 8%).

Балансовая стоимость на 31.03.15 (до переоценки) — 6380 тыс. долл. (6600 тыс. + 220 тыс. – 440 тыс.).

Справедливая стоимость пакета облигаций на 31.03.15 — 6930 тыс. долл. (550 тыс. шт. × 12,6 долл.).

Эта справедливая стоимость становится новой балансовой стоимостью облигаций и, скорее всего, представляется в отчете о финансовом положении в разделе «Внеоборотные активы».

Кт «Прочий совокупный доход» — 550 тыс. долл. (6930 тыс. – 6380 тыс.).

Прочие компоненты собственного капитала на 31.03.15 — 1430 тыс. долл. (880 тыс. + 550 тыс.).

Справочно, общая сумма за отчетный период:

- финансового дохода — 620 тыс. долл. (400 тыс. + 220 тыс.);
- прочего совокупного дохода — 1150 тыс. долл. (600 тыс. + 550 тыс.).

Акции

Справедливая стоимость всего пакета акций на дату продажи 30.09.14 — 46 000 тыс. долл. (2000 тыс. шт. × × 23 долл.).

Эта справедливая стоимость становится новой балансовой стоимостью акций.

Прочий совокупный доход — 6000 тыс. долл. (46 000 тыс. – 40 000 тыс.).

Прочие компоненты собственного капитала на 30.09.14 — 9500 тыс. долл. (3500 тыс. + 6000 тыс.).

При выбытии долевых финансовых инструментов накопленная в собственном капитале сумма изменений справедливой стоимости актива не реклассифицируется в прибыли и убытки, однако может переноситься из раздела в раздел собственного капитала (например, в нераспределенную прибыль).

Перенос в нераспределенную прибыль 30.09.14.

- Кт «Нераспределенная прибыль» — 4275 тыс. долл. (9500 × 45%);
- Дт «Прочие компоненты капитала» — 4275 тыс. долл.

Результат выбытия акций 30.09.14	\$'000
Доход от продажи (2000 тыс. шт. × 45% × 23)	20 700
Балансовая стоимость выбывших облигаций (46 000 × 45%)	(20 700)
Расходы на выбытие (20 700 × 5%)	(1035)
Итого воздействие на прибыли и убытки	(1035)

Балансовая стоимость пакета акций на конец дня 30.09.14 — 25 300 тыс. долл. (46 000 тыс. – 20 700 тыс.).

Акции на конец года 31.03.2015

Справедливая стоимость пакета акций на 31.03.15 — 26 400 тыс. долл. (2000 тыс. шт. × 55% × 24 долл.).

Эта справедливая стоимость становится новой балансовой стоимостью акций и представляется в отчете о финансовом положении в разделе «Внеоборотные активы».

Прочий совокупный доход — 1100 тыс. долл. (26 400 тыс. – 25 300 тыс.).

Прочие компоненты собственного капитала на 31.03.15 — 6325 тыс. долл. (3500 тыс. + 6000 тыс. – 4275 тыс. + 1100 тыс.).

Справочно, общая сумма прочего совокупного дохода за отчетный период — 7100 тыс. долл. (6000 тыс. + 1100 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2015 года, \$'000

Прибыли и убытки	Облигации	Акции
Прибыль от выбытия финансовых активов по элементам:		
доход от продажи	5400	20 700
балансовая стоимость выбытия	(5400)	(20 700)
расходы на продажу	(270)	(1035)
реклассификация	720	–
Итого прибыль от выбытия	450	(1035)
Финансовые доходы	620	–
Прочий совокупный доход		
Доход от оценки по справедливой стоимости	1150	7100
Реклассификация	(720)	–

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2015 года, \$'000

Долгосрочные активы	Облигации	Акции
Инвестиции в финансовые активы	6930	26 400
Собственный капитал		
Нераспределенная прибыль	–	4275
Прочие компоненты капитала	1430	6325

10.2.7. Классификация финансовых обязательств и их последующая оценка

Финансовые обязательства классифицируются по двум основным группам последующей оценки (упрощено для целей экзамена ДипИФР-Рус):

- по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента.

В первую группу, в которой финансовые обязательства оцениваются по **справедливой стоимости через прибыль или убыток**, включаются (упрощено для целей экзамена ДипИФР-Рус):

- финансовые обязательства, предназначенные для торговли;
- производные финансовые инструменты.

Организация также может принять решение для снятия учетного несоответствия учитывать в этой группе любое финансовое обязательство без права дальнейшей реклассификации.

Учет в задачах ДипИФР-Рус этой группы обязательств достаточно прост. В условии будут приведены данные о справедливой стоимости на конец отчетного периода. Разница между справедливой стоимостью на начало и на конец периода относится на прибыли и убытки.

Ко второй группе оценки (по **амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента**) относятся все остальные финансовые обязательства.

Также существует ряд финансовых обязательств, для которых стандарт МСФО (IFRS) 9 определяет особый порядок учета. На экзамене ДипИФР-Рус учет подобных обязательств не тестируется и приведен исключительно в справочных целях:

- условное возмещение, связанное с приобретением дочерней компании (в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»);
- договоры финансовой гарантии (не учитываемые через прибыль или убыток);
- обязательства по предоставлению займа по цене ниже рыночной.

ПРИМЕР 10.11. УЧЕТ ПО АМОРТИЗИРОВАННОЙ СТОИМОСТИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, НОМИНИРОВАННОГО В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Компания «Ипсилон» готовит отчетность за год, закончившийся 31 марта 2016 года. Функциональной валютой «Ипсилона» является доллар.

1 апреля 2015 года «Ипсилон» получил заем в иностранной валюте на 3 года по ставке 6% годовых. Сумма займа составила 20 млн евро. Первоначальные затраты, связанные с привлечением займа, составили 0,5 млн евро.

Проценты подлежат выплате в конце каждого года начиная с 31 марта 2016 года. «Ипсилон» выполнил свои обязательства по оплате процентов 31 марта 2016 года в сумме 1,2 млн евро.

Финансовая служба «Ипсилон» оценивает, что эффективная ставка по данному займу составит 6,95% годовых.

Имеются следующие данные о курсах валют:

- 1 апреля 2015 года — 1,2 долл. за 1 евро;
- 31 марта 2016 года — 1,35 долл. за 1 евро;
- средний курс за год, закончившийся 31 марта 2016 года, — 1,26 долл. за 1 евро.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.11

Ситуацию регулируют МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 21.

Предоставленный заем — финансовое обязательство, учитываемое по амортизированной стоимости по модели эффективной ставки процента.

Первоначальная оценка: по справедливой стоимости минус затраты на привлечение займа.

Расчет займа в евро

Первоначальная стоимость на 01.04.15 — 19 500 тыс. евро (20 000 тыс. – 500 тыс.).

Заем амортизируется по эффективной ставке процента.

Начисленные проценты за год — 1355 тыс. евро ($19\,500 \times 6,95\%$).

Балансовая стоимость займа на 31.03.16 — 19 655 тыс. евро ($19\,500 \text{ тыс.} + 1355 \text{ тыс.} - 1200 \text{ тыс.}$).

Расчет займа в долларах

Операции проводятся по курсу на дату операции.

Первоначальная оценка займа — 23 400 тыс. долл. ($19\,500 \times 1,2$).

Так как начисление процентов осуществляется в течение периода, то может применяться средний курс, если он приблизительно равен фактическому курсу на дату операции.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 1707 тыс. долл. ($1355 \times 1,26$).

Обязательство по займу — монетарная статья.

Монетарная статья оценивается по курсу закрытия на конец отчетного периода.

Курсовая разница относится на прибыли и убытки.

Обязательство по займу на 31.03.16 — 26 534 тыс. долл. ($19\,655 \times 1,35$).

Обязательство долгосрочное (начисленные проценты больше уплаченных, обязательство в течение оставшихся 2 лет будет расти с 19 655 до 20 000 тыс. евро).

Расчет курсовой разницы

Обязательство на конец года исходя из текущих курсов — 23 487 тыс. долл. ($23\,400 + 1707 - (1200 \times 1,35)$).

Обязательство на конец года по курсу закрытия — 26 534 тыс. долл.

Курсовой убыток (Дт «Прибыли и убытки») — 3047 тыс. долл. (26 534 тыс. – 23 487 тыс.).

Примечание 1. Мы определили курсовой убыток в связи с тем, что обязательство по курсу закрытия больше, чем рассчитанное по текущим курсам.

Примечание 2. Для более надежного расчета обязательств, выраженных в иностранной валюте, вы можете пользоваться следующей проформой (курсовая разница в ней находится как балансирующий показатель).

Условные обозначения:

ПиУ — прибыли и убытки; ОФП — отчет о финансовом положении.

Операция	Евро €'000	Курс	Доллары \$'000	Представление в отчетности
Получен заем	20 000	1,20	24 000	
Первоначальные затраты	(500)	1,20	(600)	
Первоначальная оценка	19 500		23 400	
Начислены проценты 6,95%	1355	1,26	1707	Дт ПиУ
Уплачены проценты	1200	1,35	(1620)	
Предварительный итог	19 655		23 487	
Курсовая разница (балансирующий показатель)			3047	Дт ПиУ
Сальдо на конец года	19 655	1,35	26 534	ОФП

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Финансовые расходы (1707)

Курсовая разница (3047)

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Долгосрочные обязательства

Заем 26 534

10.3. Комбинированные финансовые инструменты

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» рассматривает порядок учета комбинированных финансовых инструментов.

Комбинированный финансовый инструмент — это финансовый инструмент, состоящий из двух компонентов:

- финансового обязательства (договорного соглашения предоставить денежные средства или иной финансовый актив);

- капитала (долевого обязательства (опциона), предоставляющего владельцу право в течение определенного времени конвертировать данный инструмент в установленное количество обыкновенных акций предприятия).

На экзамене ДипИФР-Рус мы встречаемся с частным случаем их применения — конвертируемыми облигациями или конвертируемыми займами. Их основная особенность — предоставление заемных средств по ставке существенно ниже рыночной в связи с тем, что данные облигации (заем) могут быть конвертированы в обыкновенные акции предприятия.

Стандарт требует отражать компонент обязательства в составе обязательств, а долевой компонент (компонент капитала) — в составе капитала.

Поэтому возникает вопрос: как у конвертируемых облигаций (займов) выделить денежные средства, полученные за право конвертации (то есть фактически за опцион на приобретение акций), и денежные средства в виде займа?

Ответ достаточно прост. Необходимо рассчитать сумму, которую заимодавец мог бы предоставить в виде займа по рыночной ставке, если бы предприятие гарантировало ему те же платежи, что установлены облигационным выпуском. Это и будет компонент обязательства. Компонент капитала тогда рассчитывается как разница между фактически полученными денежными средствами и компонентом обязательства.

Компонент обязательства — это приведенная (дисконтированная) сумма будущих платежей по рыночной ставке.

В дальнейшем компонент обязательства амортизируется с использованием модели эффективной ставки процента.

Эффективная ставка процента рассчитывается на основе рыночной ставки (с учетом первоначальных затрат на выпуск комбинированного инструмента). На экзамене ДипИФР-Рус эффективная ставка процента будет дана в условии задания.

Компонент капитала — это разница между полученными денежными средствами от выпуска комбинированного инструмента и компонентом обязательства.

Компонент капитала в дальнейшем не изменяется и не реклассифицируется в прибыли и убытки, но может переноситься из раздела в раздел в собственном капитале.

Экономическая природа компонента капитала комбинированных инструментов — эмиссионный доход, связанный с выпуском акций. Ведь опцион, дающий право на приобретение в будущем обыкновенных акций, — это просто возможность поэтапного приобретения акций (сначала приобрели опцион, потом саму акцию). Поэтому экономическая сущность денежных средств, полученных от выпуска опциона, — это эмиссионный доход.

Затраты на выпуск комбинированного инструмента распределяются между компонентом капитала и компонентом обязательства пропорционально их первоначальной стоимости.

ПРИМЕР 10.12. УЧЕТ КОНВЕРТИРУЕМЫХ ОБЛИГАЦИЙ

Компания «Омега» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

1 октября 2014 года «Омега» выпустила 10 млн облигаций по цене 1 доллар каждая. Затраты на выпуск облигаций составили 2 цента за облигацию. Проценты выплачиваются ежегодно 30 сентября в размере 5 центов

по каждой облигации начиная с 30 сентября 2015 года. Облигации погашаются по цене 1 доллар 10 центов за штуку 30 сентября 2017 года. Условия облигационного займа помимо погашения предусматривают для инвесторов возможность обменять облигации на акции компании «Омега».

Согласно кредитному рейтингу «Омеги» на 1 октября 2014 года, ожидаемая доходность инвесторов по ее неконвертируемым облигациям составляла 10% годовых для любых инвестиций. Затраты, связанные с выпуском облигаций, увеличат эффективную ставку процента по данным облигациям до 10,79% годовых.

Соответствующая информация по ставкам дисконтирования представлена ниже:

Ставка дисконтирования, %	Приведенная стоимость 1 доллара к получению	
	в конце 3-го года, центов	в конце каждого года в течение трехлетнего периода, \$
5	86,4	2,72
10	75,1	2,49

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.12

Ситуацию регулируют МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 32.

Конвертируемые облигации — это пример комбинированного финансового инструмента, имеющего:

- компонент обязательства;
- компонент капитала.

Компонент обязательства — это приведенная сумма будущих платежей по рыночной ставке 10%.

Будущие платежи:

Затраты на выпуск составили 200 тыс. долл. (10 000 тыс. шт. × 0,02).

Компонент обязательства на 01.10.14 — 9506 тыс. долл. (500 × 2,49 + 11 000 × 0,751).

Компонент капитала — это разница между фактически полученными денежными средствами и компонентом обязательства.

Компонент капитала на 01.10.14 — 494 тыс. долл. (10 000 тыс. – 9506 тыс.).

Первоначальные затраты на выпуск распределяются пропорционально между компонентом обязательства и компонентом капитала.

Компонент	Оценка \$'000	Затраты \$'000
Компонент обязательства	9506	190
Компонент капитала	494	10
Итого	10 000	200

Первоначальные затраты на выпуск включаются в первоначальную оценку финансового инструмента.

Первоначальная оценка компонента обязательства на 01.10.14 — 9316 тыс. долл. (9506 тыс. – 190 тыс.).

Первоначальная оценка компонента капитала на 01.10.14 — 484 тыс. долл. (494 тыс. – 10 тыс.).

Компонент капитала в дальнейшем не изменяется и не реклассифицируется в прибыли и убытки (но может переноситься из раздела в раздел собственного капитала).

Компонент обязательства амортизируется по модели эффективной ставки процента (10,79%).

Процентные расходы относятся на (дебет) прибыли и убытки.

Процентный расход — 1005 тыс. долл. ($9316 \times 10,79\%$).

Балансовая стоимость компонента обязательства на 30.09.15 — 9821 тыс. долл. (9316 тыс. + 1005 тыс. – 500 тыс.).
Обязательство долгосрочное.

Примечание. Обязательство долгосрочное, так как с 30.09.15 к 30.09.17 оно будет только увеличиваться с 9821 тыс. до 11 000 тыс. долл.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, \$'000

Прибыли и убытки

Финансовые расходы	(1005)
--------------------	--------

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2015 года, \$'000

Собственный капитал

Компонент капитала	484
--------------------	-----

Долгосрочные обязательства

Облигационный заем	9821
--------------------	------

Очень часто возникает вопрос: что будет, когда держатели облигаций решат конвертировать облигации в акции? А если это решение примет только часть держателей облигаций, а другая часть захочет получить выплаты?

На экзамене ДипИФР-Рус данный вопрос ни разу не тестировался, но мы можем рассмотреть его для общего понимания ситуации. Продолжим предыдущий пример (элементы ответа не будут маркироваться, так как пример иллюстративный).

ПРИМЕР 10.13. ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРЕДЫДУЩЕГО ПРИМЕРА. ПОГАШЕНИЕ КОНВЕРТИРУЕМЫХ ОБЛИГАЦИЙ

Первоначальные условия выпуска конвертируемых облигаций см. в предыдущем примере.

Компания «Омега» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

30 сентября 2017 года 40% держателей облигаций приняли решение конвертировать их обыкновенные акции компании «Омега». Конвертация в акции и выпуск соответствующих акций были произведены 30 сентября 2017 года. Номинальная стоимость одной акции «Омега» составляет 1 доллар.

Шестьдесят процентов держателей облигаций решили получить предусмотренные облигационным займом денежные средства. Компания «Омега» должна произвести денежные выплаты по облигациям 10 октября 2017 года.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.13

Рассчитаем компонент обязательства с начала выпуска до 30 сентября 2017 года до момента конвертации. Разницу, связанную с округлением, мы включим в начисленные проценты за последний год.

Операции за год, закончившийся	Обязательство на начало года	Проценты 10,79%	Уплата процентов	Обязательство на конец года
	\$'000	\$'000	\$'000	\$'000
30.09.15	9316	1005	(500)	9821
30.09.16	9821	1060	(500)	10 381
30.09.17	10 381	1119	(500)	11 000

Расходы на финансирование за год, завершившийся 30 сентября 2017 года, составят 1119 тыс. долл.

Поскольку 60% держателей облигаций решили получить денежные средства в счет погашения облигаций, то 60% от 11 млн долл. будут продолжать учитываться в качестве обязательства в сумме 6600 тыс. долл. Обязательство будет краткосрочным, так как будет погашено через 10 дней после отчетной даты.

Для того чтобы 40% держателей облигаций смогли поменять их на акции, необходимо выпустить 4 млн акций (каждая облигация номиналом 1 доллар меняется на акцию номиналом 1 доллар).

Выпуск 4 млн акций по номиналу 1 доллар оформляется следующей проводкой:

- Дт «Обязательство» 4000 тыс. долл.;
- Кт «Акционерный капитал» 4000 тыс. долл.

Оставшаяся сумма 400 тыс. долл. (11 000 тыс. – 6600 тыс. – 4000 тыс.) является эмиссионным доходом и отражается по строке «Эмиссионный доход» следующей проводкой:

- Дт «Обязательство»;
- Кт «Эмиссионный доход» 400 тыс. долл.

Примечание. На экзамене ДипИФР-Рус вместо статьи «Эмиссионный доход» чаще всего используется статья «Прочие компоненты капитала».

С учетом ранее признанного компонента капитала в сумме 484 тыс. долл. эмиссионный доход на конец 2017 года составит 884 тыс. долл. (484 тыс. + 400 тыс.).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, \$'000

Прибыли и убытки

Финансовые расходы (1119)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2015 года, \$'000

Собственный капитал

Акционерный капитал 4000

Эмиссионный доход (прочие компоненты) 884

Краткосрочные обязательства

Облигационный заем 6600

10.4. Хеджирование

10.4.1. Хеджирование. Общие требования

Цель хеджирования — сокращение подверженности рискам и неопределенностям, связанным с изменением внешних экономических условий (цен, процентных ставок, обменных курсов и т. д.).

Тема хеджирования традиционно считается одной из самых трудных на экзамене ДипИФР-Рус, так как большинство претендентов не пользуются этими инструментами в своей повседневной деятельности.

Однако в ней нет ничего сложного, достаточно понять три базовых принципа.

Принцип 1. Предприятия снимают с себя риски путем заключения договоров, фиксирующих изменяющийся параметр на приемлемом для предприятия уровне.

Принцип 2. Прибыли или убытки возникают только при сравнении этих договоров с внешней экономической ситуацией.

Принцип 3. Цель учета хеджирования — соотнести прибыли и убытки от этих договоров (фактически являющихся инструментами хеджирования) с прибылью и убытками от объекта хеджирования, так как они чаще всего разнесены по времени.

Рассмотрим эти принципы на небольших примерах.

Представьте, что вы стоите на автобусной остановке где-то на окраине города. До места вашего назначения 40 минут пешком или 7 минут на автобусе. К сожалению, на остановке нет расписания движения автобуса, и вы не знаете, когда он придет и ходит ли он вообще сегодня.

В данной ситуации вы можете выбрать две стратегии поведения.

Первая стратегия — ждать автобус. Эта стратегия подразумевает высокий уровень неопределенности (возможно, автобус появится на остановке через 5 минут, а возможно, через 2 или 3 часа) и риски того, что на дорогу до своего места назначения вы потратите несколько часов.

Вторая стратегия — пойти пешком. В этом случае до своей цели вы доберетесь за 40 минут. В этой стратегии нет никакой неопределенности. Через 40 минут вы будете на месте.

Допустим, вы решили пойти пешком. Теперь рассмотрим, как может развиваться внешняя ситуация.

Вариант 1. Вы уже 10 минут идете пешком, и тут мимо вас проезжает автобус, который вы ждали на остановке. С точки зрения выбранной вами стратегии (идти пешком) ничего не изменилось: вы прошли 10 минут и через полчаса будете у цели. А вот с точки зрения людей, сидящих в автобусе (то есть внешней среды), вы серьезно проиграли. Вместо того чтобы подождать 10 минут на автобусной остановке и за 7 минут добраться до цели на автобусе, вы будете идти еще 30 минут. Но ситуация может развиваться и совершенно другим образом.

Вариант 2. Вы идете пешком, а автобуса все нет. Вы уже добрались до конечной цели вашего пути, а автобус так вас и не догнал. И вы понимаете, что если бы вы не выбрали

путь пешком, то так и стояли бы на остановке в ожидании. Безусловно, в этой ситуации вы выиграли.

Теперь еще раз посмотрите внимательно на этот пример. Выбрав стратегию идти пешком, вы полностью сняли с себя все риски, связанные с отсутствием автобуса (то есть произвели хеджирование рисков отсутствия автобуса). Для вас все определено: ваш путь займет ровно 40 минут (ни больше ни меньше). Обратите внимание, что это решение затратить 40 минут для вас приемлемо. А вот выиграли вы или проиграли, можно судить, только исходя из внешней ситуации.

Рассмотрим другой пример.

Финансовый год заканчивается 31 декабря 2015 года. В августе 2015 года предприятие заключило договор с иностранным поставщиком на приобретение оборудования в январе 2016 года за 100 тыс. евро. Функциональная валюта предприятия — доллар. В августе 2015 года текущий курс доллара к евро составлял 1,3 долл. за 1 евро. Чтобы снизить неопределенности, связанные с курсом валют, в августе 2015 года предприятие заключает с банком форвардный контракт на приобретение в январе 2016 года 100 тыс. евро по фиксированному курсу 1,32 долл. за 1 евро.

Уже к декабрю 2015 года рыночная ситуация изменилась. Текущий курс доллара к евро в декабре 2015 года и в январе 2016 года составил 1,1 долл. за 1 евро.

Таким образом, в результате исполнения договора на приобретение оборудования и контракта на покупку валюты предприятие затратило 132 тыс. долл. на покупку оборудования.

На экзамене ДипИФР-Рус по умолчанию предполагается, что договор на приобретение нефинансового актива и контракт, связанный с производным финансовым инструментом, исполняются независимо друг от друга. Иными словами, если компания намерена приобрести иностранное оборудование и заключает контракт с банком на покупку валюты, то производный финансовый инструмент (контракт на приобретение валюты) исполняется без поставки самой валюты, а для приобретения оборудования компания покупает валюту на открытом рынке по рыночной цене.

Рассмотрим эту ситуацию с экономической точки зрения и с точки зрения учета.

Экономическая точка зрения. Предприятие полностью сняло с себя проблему дальнейшего изменения курсов, заключив форвардный контракт с банком. Цена приобретения оборудования за 132 тыс. долл. является для предприятия приемлемой, и именно в эту цену ему обошлось оборудование.

Точка зрения учета. С точки зрения учета форвардный контракт на приобретение валюты — это производный финансовый инструмент, учитываемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток. На 31 декабря 2015 года предприятие должно отразить убыток в прибылях и убытках на сумму 22 тыс. долл. $[(1,32 - 1,1) \times 100 \text{ тыс. евро}]$ и финансовое обязательство на ту же сумму.

Почему убыток? Помните, в части, посвященной производным финансовым инструментам, мы говорили, что производный финансовый инструмент — это своего рода пари. Платит тот, кто проиграл. В декабре 2015 года у предприятия была гипотетическая возможность приобрести 100 тыс. евро на рынке по цене 110 тыс. долл. Однако у предприятия есть контракт с банком, обязывающий его приобрести 100 тыс. евро по цене 132 тыс. долл. Таким образом, предприятие «проиграло» банку 22 тыс. долл.

В январе 2016 года предприятие исполнит контракт перед банком, уплатив ему 22 тыс. долл.

Обратите внимание!

Контракт на приобретение валюты — это производный финансовый инструмент, не подразумевающий покупки самой валюты. Расчеты по нему производятся в долларах на разницу между текущим курсом на дату исполнения контракта и зафиксированным курсом в самом контракте. Об этом прямо не говорится в экзаменационных заданиях, вы сами должны понять это и идентифицировать контракт как производный финансовый инструмент.

В январе 2016 года предприятие покупает на рынке 100 тыс. евро по цене 110 тыс. долл. и производит оплату поставщику в сумме 100 тыс. евро. В бухгалтерском учете оно отражает приобретение оборудования в функциональной валюте в сумме 110 тыс. долл. Рассмотрим результаты учета подробнее.

Таким образом, в 2015 году предприятие отразило убыток в сумме 22 тыс. долл. по производному финансовому инструменту. А в 2016 году отразило приобретение оборудования по цене 110 тыс. долл. Общие затраты на приобретение оборудования одинаковы и с экономической точки зрения, и с бухгалтерской и равны 132 тыс. долл.

Однако в бухгалтерском учете эти операции разнесены по разным периодам. И у пользователя финансовой отчетности при анализе 2015 года может возникнуть закономерный вопрос, а зачем вообще заключали данный контракт, который принес одни убытки? Ведь результат приобретения оборудования еще не отражен в отчетности и не виден пользователю.

Естественно, возникает желание продумать такую систему учета, которая бы сводила вместе результаты снятия неопределенности (то есть результаты исполнения форвардного контракта) и результаты самой сделки. Другими словами, такой порядок учета, который бы относил все на 2016 год, когда была завершена операция по приобретению оборудования.

Вот для этих целей и используется специальный учет хеджирования с задачей соотнести прибыли и убытки, возникающие от инструмента хеджирования, с прибылями и убытками от объекта хеджирования.

В данном случае если бы предприятие использовало учет хеджирования, то прибыли и убытки от инструмента хеджирования в 2015 году временно отразились бы в прочем совокупном доходе. А в 2016 году накопленные в капитале убытки были бы включены в балансовую стоимость оборудования, которая составила 132 тыс. долл. (110 тыс. + + 22 тыс.). Таким образом, учет хеджирования приводит к тому, что порядок бухгалтерского учета совпадает с экономическим смыслом сделки по минимизации рисков.

Давайте еще раз пройдемся по трем основным принципам хеджирования (которые мы обозначили в начале этого раздела) применительно к условиям рассмотренного примера.

Принцип 1. Предприятия снимают с себя риски путем заключения договоров, фиксирующих изменяющийся параметр на приемлемом для предприятия уровне.

Предприятие, заключив форвардный контракт с банком, фактически зафиксировало для себя цену оборудования на уровне 132 тыс. долл. Данная цена уже не зависит от развития рыночной ситуации.

Принцип 2. Прибыли или убытки возникают только при сравнении этих договоров с внешней экономической ситуацией.

Действительно, в рассмотренном выше примере предприятие отразило убыток в размере 22 тыс. долл. Но этот убыток связан с тем, что курс доллара к евро изменился именно таким образом.

Представьте, если бы курс доллара к евро в декабре 2015 года и январе 2016 года составил бы 1,40 долл. за 1 евро. В этом случае предприятие отразило бы прибыль от производного финансового инструмента в сумме 8 тыс. долл. и затраты на приобретение оборудования в 140 тыс. долл. Таким образом, общие затраты на приобретение оборудования опять же составили бы 132 тыс. долл.

Принцип 3. Цель учета хеджирования — соотнести прибыли и убытки от этих договоров (фактически являющихся инструментами хеджирования) с прибылью и убытками от объекта хеджирования, так как они чаще всего разнесены по времени.

Может ли предприятие заниматься снижением рисков, не применяя учет хеджирования? Конечно, может. Но в этом случае есть риск того, что в бухгалтерском учете данные сделки по минимизации рисков будут представлены отдельно от объектов, по которым требуется минимизировать риск. Учет хеджирования призван привести экономический смысл сделок по управлению рисками в соответствие бухгалтерскому учету.

Рассмотрим условия, при которых предприятие может применять учет хеджирования.

Предприятие вправе применять учет хеджирования, если на дату начала хеджирования у предприятия имеется:

1. Официальная документация (учетная политика) в области управления рисками, в которой определены:
 - цели предприятия по управлению рисками и стратегия хеджирования;
 - объекты хеджирования и характер хеджируемого риска;
 - инструменты хеджирования;
 - экономическая взаимосвязь между инструментами хеджирования и объектами хеджирования;
 - порядок оценки эффективности хеджирования и порядок определения коэффициента хеджирования.
2. Квалифицируемые инструменты и квалифицируемые объекты хеджирования (то есть инструменты и объекты, удовлетворяющие соответствующим требованиям).
3. Отношения хеджирования отвечают следующим требованиям к эффективности хеджирования:
 - между объектом и инструментом хеджирования есть экономическая взаимосвязь;
 - фактор кредитного риска не оказывает существенного влияния на изменение справедливой стоимости инструмента и объекта хеджирования;
 - для данных отношений определен коэффициент хеджирования.

Для целей экзамена ДипИФР-Рус (при написании ответов на экзаменационное задание) требования к применению учета хеджирования можно сформулировать следующим образом.

Предприятие может применять учет хеджирования, если на дату начала хеджирования:

- предприятием подготовлена официальная документация в области управления рисками;
- присутствует четкая экономическая взаимосвязь между объектом и инструментом хеджирования;
- объем приобретенного инструмента хеджирования соответствует объему объекта хеджирования.

Объектом хеджирования может быть:

- признанный актив или обязательство;
- твердое договорное обязательство в будущем приобрести актив либо принять на себя обязательство;
- прогнозируемая (ожидаемая в будущем) операция;
- чистая инвестиция в иностранное подразделение.

Экзамен ДипИФР-Рус не рассматривает вопросы хеджирования чистой инвестиции в иностранное подразделение.

Твердое договорное обязательство — это договорное обязательство (еще не проведенное в учете) приобрести в будущем актив или принять на себя обязательство. При этом предприятие не имеет возможности отказаться от исполнения данного обязательства и должно его выполнить (обязательство может быть подкреплено штрафными санкциями либо другими установленными законодательством условиями).

Допустим, организация в августе 2015 года заключила договор на приобретение в январе 2016 года оборудования за валюту (как в рассматриваемом выше примере). Обязательство приобрести оборудование подкреплено существенными штрафными санкциями со стороны продавца.

Инструментом хеджирования по усмотрению организации может выступать:

- производный финансовый инструмент;
- непроизводный финансовый инструмент (актив или обязательство), оцениваемый через прибыль или убыток (кроме финансовых инструментов, по которым организация приняла решение оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток для снятия учетного несоответствия).

В зависимости от объекта хеджирования различают три типа хеджирования:

- **хеджирование справедливой стоимости** (хеджируются риски изменения справедливой стоимости признанных активов или признанных обязательств либо еще не признанных твердых договорных обязательств);
- **хеджирование денежных потоков**, связанных с риском изменения денежного потока по прогнозной (ожидаемой в будущем) операции;
- **хеджирование чистой инвестиции в зарубежную деятельность** (на экзамене ДипИФР-Рус не рассматривается).

Прежде чем рассмотреть порядок хеджирования справедливой стоимости и денежных потоков, разберем вопрос, связанный с эффективностью хеджирования и порядком определения коэффициента хеджирования.

10.4.2. Хеджирование справедливой стоимости

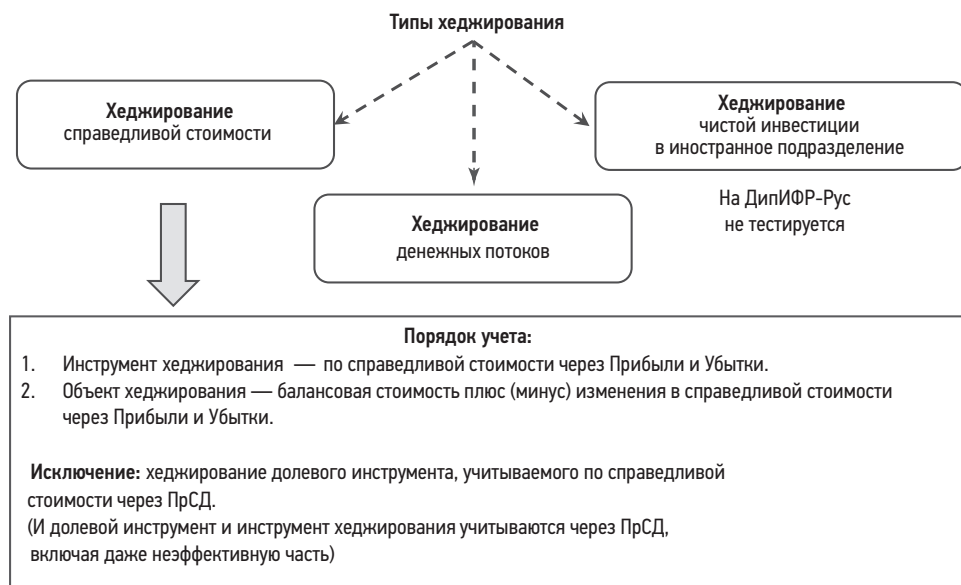


Рис. 10.2. Схема хеджирования справедливой стоимости

Хеджирование справедливой стоимости — хеджирование рисков изменения справедливой стоимости признанных активов и обязательств или еще не признанных твердых договорных обязательств.

С момента начала хеджирования:

- **инструмент хеджирования** оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- **объект хеджирования** учитывается по балансовой стоимости с корректировкой на изменение в справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Исключение из этого правила — долевыми инвестициями, первоначально учитываемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. Такие долевыми инвестициями продолжают учитываться по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, и инструмент хеджирования этих долевыми инвестициями также должен оцениваться по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

На экзамене ДипИФР-Рус хеджирование справедливой стоимости впервые тестировалось в июне 2016 года. Экзаменатор предложил хеджировать справедливую стоимость долевыми инвестициями.

Ответы на экзаменационные вопросы, относящиеся к хеджированию, укладываются в следующую схему (относится как к хеджированию справедливой стоимости, так и денежных потоков):

1. Привести условия применения учета хеджирования (если это требуется в условии задания).
2. Идентифицировать объект хеджирования:
 - существующий актив или обязательство;
 - твердое договорное обязательство по договору в стадии исполнения;
 - денежный поток по высоковероятной операции (договору в стадии исполнения).

По объекту хеджирования необходимо указать порядок учета на дату начала хеджирования и на каждую отчетную дату.

1. Определить, какой порядок хеджирования (хеджирование справедливой стоимости или хеджирование денежных потоков) необходимо использовать.
2. Идентифицировать инструмент хеджирования и указать порядок его учета (при хеджировании денежных потоков экзаменатор часто оценивает описание общих правил учета производного финансового инструмента).
3. Сделать необходимые расчеты, связанные с учетом хеджирования.
4. Указать, как будут учитываться накопленные суммы изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования (если они накапливаются в собственном капитале через прочий совокупный доход) после проведения операции хеджирования.

ПРИМЕР 10.14. ХЕДЖИРОВАНИЕ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Компания «Дельта» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

1 июля 2015 года в запасах у «Дельты» находится 3000 т товарного алюминия балансовой стоимостью 2,25 млн долл. Руководство «Дельты» ожидает, что вся партия алюминия (3000 т) будет реализована в ноябре 2015 года.

Алюминий является биржевым товаром, по которому в последнее время наблюдается высокая волатильность цен. Чтобы нейтрализовать риски снижения цен, 1 июля 2015 года руководство «Дельты» заключило фьючерсный контракт с трейдинговой компанией на поставку 1 ноября 2015 года 3000 т алюминия по цене 1700 долл. за тонну. Контракт подразумевает его исполнение денежными средствами по сроку 1 ноября 2015 года.

1 ноября 2015 года «Дельта» реализовала всю партию алюминия по рыночной цене. Затраты на продажу составили 5% от цены продажи.

Текущие рыночные цены на алюминий за указанный период менялись так:

- 1 июля 2015 года — 1780 долл. за 1 тонну алюминия;
- 30 сентября 2015 года — 1650 долл. за 1 тонну алюминия;
- 1 ноября 2015 года — 1500 тыс. долл. за 1 тонну алюминия.

Рыночная форвардная цена продажи 1 тонны алюминия с датой расчетов 1 ноября 2015 года за указанный период менялась следующим образом:

- 1 июля 2015 года — 1700 долл. за 1 тонну алюминия;
- 30 сентября 2015 года — 1600 долл. за 1 тонну алюминия;
- 1 ноября 2015 года — 1500 тыс. долл. за 1 тонну алюминия.

Компания «Дельта» правомерно применяет порядок учета хеджирования к данной операции. Хеджирование является полностью эффективным.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за годы, закончившиеся 30 сентября 2015 года и 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.14

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Запасы алюминия — это признанный актив, который является объектом хеджирования.

Хеджирование изменения справедливой стоимости признанного актива осуществляется методом хеджирования справедливой стоимости.

С момента начала хеджирования объект хеджирования учитывается по балансовой стоимости с корректировкой на изменение справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Балансовая стоимость на 1 июля 2015 года не меняется (так как изменения справедливой стоимости еще не произошло) и равна 2250 тыс. долл.

Изменение справедливой стоимости алюминия за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, равно 390 тыс. долл. ((1780 долл. – 1650 долл.) × 3 тыс. т).

Изменение справедливой стоимости учитывается как расход периода и относится в дебет прибылей и убытков проводкой:

- Дт «Прибыли и убытки» в сумме 390 тыс. долл.;
- Кт «Запасы» в сумме 390 тыс. долл.

Балансовая стоимость запасов алюминия на 30 сентября 2015 года — 1860 тыс. долл. (2250 тыс. – 390 тыс.).

Контракт на продажу партии алюминия — производный финансовый инструмент, так как выполняются критерии:

- его стоимость меняется в зависимости от биржевых цен на алюминий;
- не требует первоначальной инвестиции;
- расчеты по нему будут произведены в будущем.

Контракт на продажу партии алюминия является инструментом хеджирования

Инструмент хеджирования, как и производный финансовый инструмент, учитывается по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

На 1 июля 2015 года инструмент хеджирования не отражается в учете, так как его справедливая стоимость равна нулю.

Балансовая стоимость на 30.09.15 инструмента хеджирования (финансовый актив) 300 тыс. долл. ((1700 долл. – 1600 долл.) × 3 тыс. т). Отражается в разделе отчета о финансовом положении «Оборотные активы».

Доход от инструмента хеджирования (Кт «Прибыли и убытки») — 300 тыс. долл.

Год, закончившийся 30 сентября 2016 года

На дату исполнения 01.11.15 инструмент хеджирования оценивается по справедливой стоимости (финансовый актив) — 600 тыс. долл. ((1700 долл. – 1500 долл.) × 3 тыс. т).

Финансовый актив погашается путем получения от трейдинговой компании денежных средств в сумме 600 тыс. долл.

Доход от инструмента хеджирования (Кт «Прибыли и убытки») — 300 тыс. долл. (600 тыс. – 300 тыс.).

На дату продажи 01.11.15 партия алюминия оценивается следующим образом.

Изменение справедливой стоимости на 01.11.15 равно 450 тыс. долл. $((1500 \text{ долл.} - 1650 \text{ долл.}) \times 3 \text{ тыс. т})$.

Убыток от изменения справедливой стоимости:

- Дт «Прибыли и убытки» — 450 тыс. долл.;
- Кт «Запасы» — 450 тыс. долл.

Новая балансовая стоимость запаса алюминия перед продажей — 1410 тыс. долл. $(1860 \text{ тыс.} - 450 \text{ тыс.})$.

Продажа 1 ноября 2015:

- выручка — 4500 тыс. долл. $(3 \text{ тыс. т} \times 1500 \text{ долл.})$;
- себестоимость продажи — $(1410) \text{ тыс. долл.}$;
- валовая прибыль — 3090 тыс. долл.

Расходы на продажу (Дт «Прибыли и убытки») — 225 тыс. долл. $(4500 \text{ тыс. долл.} \times 5\%)$.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября, \$'000

Прибыли и убытки	2016 года	2015 года
Выручка	4500	—
Себестоимость реализации	(1410)	—
Валовая прибыль	3090	—
Расходы на продажу	(225)	
Изменение справедливой стоимости:		
объекта хеджирования	(450)	(390)
инструмента хеджирования	300	300
Итого воздействие на прибыли и убытки	2715	(90)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября, \$'000

Краткосрочные активы	2016 года	2015 года
Запасы (объект хеджирования)	—	1860
Инструмент хеджирования	—	300

Обратите внимание!

Механизм хеджирования не изменяет итоговый финансовый результат, который запланировала получить компания, сняв с себя риски изменения цены, а только перераспределяет его между отчетными периодами.

Общий результат от продажи равен 2625 тыс. долл. $(1700 \text{ долл.} \times 3 \text{ тыс. т} - 2250 - 225)$, где в качестве цены продажи выступает цена исполнения фьючерсного контракта. Этот результат соответствует общему результату за 2015 и 2016 годы — 2625 тыс. долл. $(2715 \text{ тыс.} - 90 \text{ тыс.})$.

10.4.3. Эффективность хеджирования справедливой стоимости

Эффективность хеджирования — это степень, в которой изменения справедливой стоимости или денежных потоков инструмента хеджирования компенсируют изменение справедливой стоимости или денежных потоков объекта хеджирования.

На экзамене ДипИФР-Рус традиционно не тестируются вопросы, связанные с оценкой эффективности хеджирования справедливой стоимости, так как эта оценка — во многом прерогатива учетной политики самого предприятия. Мы рекомендуем ознакомиться с этим разделом для общего понимания необходимости расчета эффективности хеджирования.

Чтобы было понятно, что такое эффективность хеджирования, вернемся к рассмотренному выше примеру продажи запасов алюминия (пример 10.14.).

Посмотрим, эффективно мы управляли риском или нет. В данном случае мы не рассматриваем влияние коэффициента хеджирования (его экономический смысл мы рассмотрим ниже).

Изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования с момента начала хеджирования до момента продажи запасов составило 600 тыс. долл. ((1700 долл. – 1500 долл.) × 3000 т) в сторону увеличения справедливой стоимости.

Изменение справедливой стоимости объекта хеджирования (запасов алюминия) за тот же период составило 840 тыс. долл. ((1780 долл. – 1500 долл.) × 3000 т) в сторону уменьшения справедливой стоимости.

Эффективность хеджирования равна 140% (840 тыс. долл. / 600 тыс. долл.).

Эффективность хеджирования можно рассчитать и так: 71,4% (600 тыс. долл. / 840 тыс. долл.). Порядок расчета определяется учетной политикой предприятия.

Но было ли данное хеджирование эффективным?

Это также определяется учетной политикой. Допустим, в ней определено, что хеджирование является эффективным, если изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования компенсирует изменение справедливой стоимости объекта хеджирования в пределах от 90 до 110%.

Тогда наше хеджирование с эффективностью 140% не является полностью эффективным. Таким образом, мы не имеем права признавать изменение справедливой стоимости объекта хеджирования (запасов алюминия) в сумме 840 тыс. долл. в его балансовой стоимости. Накопленная сумма изменения справедливой стоимости, которая может быть признана в балансовой стоимости запасов, должна составлять 600 тыс. долл., что соответствовало бы изменению справедливой стоимости инструмента хеджирования.

Проводки тогда выглядели бы следующим образом (за весь период учета хеджирования).

1. Изменение справедливой стоимости запасов (в размере изменения инструмента хеджирования):
 - Дт «Прибыли и Убытки» в сумме 600 тыс. долл.;
 - Кт «Запасы» в сумме 600 тыс. долл.
2. Изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования:
 - Дт «Финансовый актив: инструмент хеджирования» в сумме 600 тыс. долл.;
 - Кт «Прибыли и убытки» в сумме 600 тыс. долл.

Отметим, что в задании 10.14 мы не производили этих корректировок, так как в условии было указано, что хеджирование является эффективным.

Для чего необходим расчет эффективности хеджирования?

Напомним цель учета хеджирования — соотнести прибыли и убытки от этих договоров (фактически являющихся инструментами хеджирования) с прибылью и убытками от объекта хеджирования, так как они чаще всего разнесены по времени.

Таким образом, если хеджирование является неэффективным, мы не имеем права соотносить прибыли и убытки изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования и объекта хеджирования.

Возникает резонный вопрос: а если бы в вышеприведенном примере изменение инструмента хеджирования составило 840 тыс. долл. (убыток), а изменение справедливой стоимости запасов составило бы 600 тыс. долл. (доход)? Как бы в этом случае мы поступили?

В этом случае в отчете о прибыли или убытке мы бы отдельно показали строку «Убытки, связанные с неэффективным хеджированием» в сумме 240 тыс. долл. (840 тыс. – 600 тыс.).

Проводки выглядели бы следующим образом:

1. Изменение справедливой стоимости запасов и инструмента хеджирования (в сумме эффективного хеджирования):
 - Дт «Запасы» в сумме 600 тыс. долл.;
 - Кт «Прибыли и убытки» в сумме 600 тыс. долл. (изменение стоимости запасов);
 - Дт «Прибыли и убытки» в сумме 600 тыс. долл. (эффективная часть изменения инструмента хеджирования);
 - Кт «Финансовое обязательство: инструмент хеджирования» в сумме 600 тыс. долл.
2. Изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования в части неэффективного хеджирования:
 - Дт «Прибыли и убытки» в сумме 240 тыс. долл.;
 - Кт «Финансовое обязательство: инструмент хеджирования» в сумме 240 тыс. долл.

Кроме этого, МСФО (IFRS) 9 разрешает предприятиям хеджировать не весь риск изменения стоимости или денежного потока, а только его часть, достаточную для минимизации этого риска. Для этой цели служит коэффициент хеджирования.

Коэффициент хеджирования — это соотношение между количественным объемом объекта хеджирования и количественным объемом инструмента хеджирования.

Допустим, для снятия существенного риска изменения цены запасов алюминия за счет изменения биржевых цен нам достаточно хеджировать только 80% этих запасов. Иными словами, в июле 2015 года мы заключаем фьючерсный контракт на продажу только 2400 т алюминия ($3000 \text{ т} \times 80\%$) по цене 1700 долл. за тонну.

Получается, инструмент хеджирования (фьючерсный контракт) хеджирует только 80% стоимости запасов и коэффициент хеджирования будет равен 0,8.

В дальнейшем при оценке эффективности хеджирования необходимо использовать этот коэффициент (коэффициент хеджирования).

Давайте рассчитаем изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования. Оно равно 480 тыс. долл. ($((1700 \text{ долл.} - 1500 \text{ долл.}) \times 2400 \text{ т})$) в сторону увеличения справедливой стоимости.

Изменение справедливой стоимости самого объекта хеджирования осталось тем же — 840 тыс. долл.

Рассчитаем теперь эффективность хеджирования с учетом коэффициента хеджирования — 140% (840 тыс. × 80% / 480 тыс.).

Таким образом, коэффициент хеджирования позволяет оценить эффективность хеджирования, если объект хеджирования хеджируется не полностью, а только в какой-либо части.

Напомним, что вопросы эффективности хеджирования справедливой стоимости вряд ли будут тестироваться на экзамене ДипИФР-Рус. Однако вам необходимо понимать, для каких целей требуется расчет эффективности хеджирования.

10.4.4. Эффективность хеджирования денежных потоков

На экзамене ДипИФР-Рус тестируется расчет эффективности хеджирования денежных потоков, так как формула расчета эффективности хеджирования денежных потоков прямо прописана в стандарте МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Эффективное хеджирование денежного потока — это наименьшее из:

- накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования (с момента начала хеджирования);
- накопленной величины изменения справедливой стоимости по объекту хеджирования (с момента начала хеджирования).

Чтобы было понятно, что такое эффективность хеджирования, вернемся к рассмотренному выше примеру приобретения оборудования за 100 тыс. евро (из раздела 10.4.1 «Хеджирование. Общие требования»).

Посмотрим, насколько эффективно мы управляли риском.

Изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования составило 22 тыс. долл. Изменение цены оборудования за счет изменения курса валют составило 20 тыс. долл. (цена упала со 130 тыс. долл. в августе 2015 года до 110 тыс. долл. в январе 2016 года).

Стандарт требует, чтобы эффективная часть хеджирования денежных потоков относилась на прочий совокупный доход (в данном случае это 20 тыс. долл.), а неэффективная часть хеджирования денежных потоков — на прибыли и убытки (в данном случае это 2 тыс. долл.).

10.4.5. Хеджирование будущих денежных потоков

Хеджирование денежных потоков — хеджирование рисков изменения будущих денежных потоков от признанных активов и обязательств или от высоковероятной прогнозируемой операции.

Может возникнуть вопрос: как понять, когда необходимо применять хеджирование справедливой стоимости, а когда — хеджирование денежных потоков? Ведь в определениях хеджирования и справедливой стоимости, и денежных потоков упоминаются признанные активы и обязательства.



Рис. 10.3. Схема хеджирования денежных потоков

Ответ достаточно прост. В тех ситуациях, в которых меняется сама справедливая стоимость актива или обязательства за счет изменения цены, необходимо использовать хеджирование справедливой стоимости. Например, цена алюминия на рынке может колебаться от 1300 евро до 1800 евро за 1 тонну.

В тех случаях, когда справедливая стоимость меняется в зависимости от вторичного фактора (не цены), лучше использовать хеджирование денежных потоков. Например, цена алюминия, номинированная в евро, составляет 1500 евро за 1 тонну, однако курс доллара к евро подвержен волатильности и может меняться от 1,1 долл. за 1 евро до 1,35 долл. за 1 евро.

Аналогичным образом решается ситуация с непризнанными твердыми обязательствами. Допустим, предприятие заключило контракт на приобретение оборудования в будущем. Цена оборудования номинирована в евро. Если существует риск изменения цены самого оборудования, то применяется механизм хеджирования справедливой стоимости. Если существует риск изменения цены оборудования за счет изменения курса валют (вторичного фактора), то применяется хеджирование денежных потоков.

Учет хеджирования денежных потоков такой:

- 1) до момента возникновения будущих денежных потоков изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования относится на:
 - прочий совокупный доход (в части эффективного хеджирования) и накапливается в собственном капитале в разделе «резерв хеджирования денежных потоков»;
 - прибыли и убытки (в части неэффективного хеджирования);

2) после проведения операции, порождающей денежный поток, накопленная в собственном капитале сумма изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования:

- включается в балансовую стоимость актива или обязательства, если в результате операции, порождающей денежный поток, появляется нефинансовый актив или нефинансовое обязательство (допустим, были приобретены запасы или получена предоплата). Данная операция не считается реклассификацией, поэтому не отражается в прочем совокупном доходе;
- реклассифицируется в прибыли и убытки, если в результате операции, порождающей денежный поток, не появилось ни активов, ни обязательств (имеющиеся товары были проданы или существующее обязательство было погашено).

В связи с данным порядком учета необходимо напомнить о реклассификации сумм, признанных в составе собственного капитала через прочий совокупный доход.

Реклассификация — это прекращение признания в собственном капитале ранее признанных там доходов и расходов, условия признания которых перестали выполняться в отчетном периоде.

Реклассификационная проводка — это проводка, затрагивающая счет собственного капитала и (чаще всего) счет прибылей и убытков. При этом данная проводка отражается в прочем совокупном доходе (на уровне отчета) как реклассификация.

Допустим, накопленная сумма изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования составила 100 тыс. долл. по кредиту собственного капитала. Реклассификация в прибыли и убытки осуществляется следующей проводкой:

- Дт «Собственный капитал» 100 тыс. долл.;
- Кт «Прибыли и убытки» 100 тыс. долл.

При этом в отчетности данная реклассификационная проводка также отражается и в прочем совокупном доходе как реклассификация резерва хеджирования в:

- прибылях и убытках — 100 тыс. долл.;
- прочем совокупном доходе — (100) тыс. долл.

Если в результате денежного потока возникает нефинансовый актив или нефинансовое обязательство, то списание резерва хеджирования из собственного капитала не является реклассификационной проводкой и вообще никак не затрагивает ни прибыли и убытки, ни прочий совокупный доход.

Допустим, накопленная сумма изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования составила 100 тыс. долл. по кредиту собственного капитала.

В результате проведенной операции были приобретены запасы на общую сумму 5 млн долл. Списание резерва хеджирования из собственного капитала в балансовую стоимость запасов будет оформляться проводкой:

- Дт «Собственный капитал» 100 тыс. долл.;
- Кт «Запасы» 100 тыс. долл.

Несмотря на то что данная проводка затрагивает счет собственного капитала, она не отражается в прочем совокупном доходе, являясь на уровне экзамена ДипИФР-Рус

единственным исключением из принципа «видеорегистратора», о котором мы говорили в разделе 4.2.5 «Как правильно сформировать раздел “Прочий совокупный доход”». Первоначальная стоимость запасов в результате составит 4,9 млн долл.

ПРИМЕР 10.15. ХЕДЖИРОВАНИЕ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ, ПОРОЖДАЮЩИХ НЕФИНАНСОВЫЙ АКТИВ

Компания «Эпсилон» составляет свою финансовую отчетность ежегодно по состоянию на 31 марта 2016 года.

1 января 2016 года «Эпсилон» подписал договор на приобретение оборудования у зарубежного поставщика 30 июня 2016 года. Оборудование должно быть приобретено за 3 млн шиллингов 30 июня 2016 года.

1 января 2016 года «Эпсилон» заключил форвардный контракт на покупку 3 млн шиллингов 30 июня 2016 года за 1,8 млн долл. На 31 марта 2016 года стоимость контракта на покупку 3 млн шиллингов 30 июня 2016 года составляла 1,95 млн долл.

30 июня 2016 года спот-курс равнялся 1,5 шиллинга за 1 доллар. Форвардный контракт был исполнен другой стороной, уплатившей «Эпсилон» 200 тыс. долл. на эту дату. По оценкам компании, срок полезной службы оборудования составляет 5 лет начиная с 30 июня 2016 года, а его остаточная стоимость равна нулю. «Эпсилон» применяет учет хеджирования для всех случаев, разрешенных МСФО (IFRS) 9. Валютный контракт в целом соответствует критериям и условиям применения учета хеджирования согласно МСФО (IFRS) 9.

Спот-курс шиллинга к 1 доллару составил:

- на 1 января 2016 года — 1,648 шиллинга за 1 доллар;
- на 31 марта 2016 года — 1,531 шиллинга за 1 доллар;
- на 30 июня 2016 года — 1,500 шиллинга за 1 доллар.

Задание:

объясните, при каких условиях предприятие может применять учет хеджирования и как данная операция должна быть отражена в отчетности за годы, закончившиеся 31 марта 2016 года и 31 марта 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.15

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Предприятие может применять учет хеджирования, если на дату начала хеджирования:

- предприятием подготовлена официальная документация в области управления рисками;
- присутствует четкая экономическая взаимосвязь между объектом и инструментом хеджирования;
- объем приобретенного инструмента хеджирования соответствует объему объекта хеджирования.

Договор на приобретение оборудования не отражается в учете ни на дату заключения, ни на 31.03.16, так как является договором в стадии исполнения.

Приобретение оборудования — это высоковероятная операция, для хеджирования которой используется метод хеджирования денежных средств.

Контракт на приобретение валюты — производный финансовый инструмент, так как выполняются критерии:

- его стоимость меняется в зависимости от валютного курса шиллинг/доллар;
- не требует первоначальной инвестиции;
- расчеты по нему будут произведены в будущем.

Контракт на приобретение валюты может являться инструментом хеджирования.

Обычно производный финансовый инструмент учитывается по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Однако инструмент хеджирования денежных потоков учитывается по справедливой стоимости через:

- прочий совокупный доход (эффективная часть);
- прибыли и убытки (неэффективная часть).

Год, закончившийся 31 марта 2016 года

На 1 января 2016 года инструмент хеджирования не отражается в учете, так как его справедливая стоимость равна нулю.

Балансовая стоимость на 31.03.16 инструмента хеджирования (финансовый актив) — 150 тыс. долл. (1950 тыс. – 1800 тыс.). Отражается в отчете о финансовом положении в разделе «Оборотные активы».

Эффективная часть хеджирования — это наименьшее между:

- изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования — 150 тыс. долл.;
- изменением справедливой стоимости объекта хеджирования (ожидаемого денежного потока) — 140 тыс. долл. (3000 / 1,531 – 3000 / 1,648).

Прочий совокупный доход от инструмента хеджирования (эффективная часть) — 140 тыс. долл.

Прочие компоненты капитала на 31.03.16 — 140 тыс. долл.

Неэффективная часть хеджирования признается в составе доходов (Кт «Прибыли и убытки») — 10 тыс. долл. (150 тыс. долл. – 140 тыс. долл.).

Год, закончившийся 31 марта 2017 года

На дату исполнения 30.06.16 инструмент хеджирования оценивается по справедливой стоимости — 200 тыс. долл. (3000 / 1,5 – 1800) и является финансовым активом.

Финансовый актив погашается путем получения от третьей стороны денежных средств в сумме 200 тыс. долл.

Эффективная часть хеджирования — это наименьшее между:

- изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования — 200 тыс. долл.;
- изменением справедливой стоимости объекта хеджирования (ожидаемого денежного потока) — 180 тыс. долл. (3000 / 1,500 – 3000 / 1,648).

Прочий совокупный доход от инструмента хеджирования (эффективная часть) — 40 тыс. долл. (180 тыс. долл. – 140 тыс. долл.).

Прочие компоненты капитала на 30.06.16 — 180 тыс. долл. (140 тыс. + 40 тыс.).

Неэффективная часть изменения справедливой стоимости отражается в качестве дохода (Кт «Прибыли и убытки») — 10 тыс. долл. (200 тыс. долл. – 180 тыс. долл. – 10 тыс. долл.).

Так как приобретенное основное средство является нефинансовым активом, то после проведения операции накопленная сумма изменений справедливой стоимости переносится из состава собственного капитала в первоначальную стоимость основного средства.

(Дт «Собственный капитал»; Кт «Основное средство».)

Данная операция переноса не является реклассификацией и не отражается в прочем совокупном доходе.

Первоначальная стоимость оборудования:	\$'000
Приобретение оборудования по спот-курсу = 3000 / 1,5	2000
Накопленная сумма по инструменту хеджирования	(180)
Итого первоначальная стоимость	1820

Амортизация оборудования начинается с момента готовности к использованию.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 273 тыс. долл. (1820 / 5 лет × 9 мес. / 12).

Балансовая стоимость основного средства (оборудования) на 31.03.17 — 1547 тыс. долл. Отражается в отчете о финансовом положении в разделе «Внеоборотные активы».

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта, \$'000

Прибыли и убытки	2017 года	2016 года
Доход от инструмента хеджирования (неэффективная часть)	10	10
Амортизация	(273)	—
Прочий совокупный доход		
Доход от инструмента хеджирования	40	140

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта, \$'000

Внеоборотные активы	2017 года	2016 года
Основное средство	1547	—
Оборотные активы		
Инструмент хеджирования	—	150
Собственный капитал		
Прочие компоненты капитала	—	140

ПРИМЕР 10.16. ХЕДЖИРОВАНИЕ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ, В РЕЗУЛЬТАТЕ КОТОРЫХ НЕ ПОЯВЛЯЮТСЯ НЕФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ И НЕФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Компания «Ипсилон» составляет свою финансовую отчетность ежегодно по состоянию на 31 марта 2016 года.

1 января 2016 года «Ипсилон» подписал договор на продажу товаров зарубежному покупателю 30 июня 2016 года. Товары были проданы за 3 млн шиллингов 30 июня 2016 года, и покупатель расплатился с «Ипси-лон» в этот же день.

1 января 2016 года «Ипсилон» заключил форвардный контракт на продажу 3 млн шиллингов 30 июня 2016 года за 1,8 млн долл. На 31 марта 2016 года стоимость контракта на продажу 3 млн шиллингов 30 июня 2016 года составляла 1,95 млн долл.

30 июня 2016 года спот-курс равнялся 1,5 шиллинга за 1 доллар. Форвардный контракт был исполнен «Ипси-лоном», оплатившим другой стороне 200 000 долл. на эту дату. «Ипсилон» применяет учет хеджирования для всех случаев, разрешенных МСФО (IFRS) 9. Валютный контракт в целом соответствует критериям и условиям применения учета хеджирования согласно МСФО (IFRS) 9.

Спот-курс шиллинга к 1 доллару составил:

- на 1 января 2016 года — 1,648 шиллинга за 1 доллар;
- на 31 марта 2016 года — 1,531 шиллинга за 1 доллар;
- на 30 июня 2016 года — 1,500 шиллинга за 1 доллар.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за годы, закончившиеся 31 марта 2016 года и 31 марта 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 10.16

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9.

Договор на продажу товаров не отражается в учете ни на дату заключения, ни на 31.03.16, так как является договором в стадии исполнения.

Продажа товаров — это высоковероятная операция, для хеджирования которой используется метод хеджирования денежных средств.

Контракт на продажу валюты — производный финансовый инструмент, так как выполняются критерии:

- его стоимость меняется в зависимости от валютного курса шиллинг/доллар;
- не требует первоначальной инвестиции;
- расчеты по нему будут произведены в будущем.

Контракт на продажу валюты может являться инструментом хеджирования.

Обычно производный финансовый инструмент учитывается по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Однако инструмент хеджирования денежных потоков учитывается по справедливой стоимости через:

- прочий совокупный доход (эффективная часть);
- прибыли и убытки (неэффективная часть).

Год закончившийся, 31 марта 2016 года

На 1 января 2016 года инструмент хеджирования не отражается в учете, так как его справедливая стоимость равна нулю.

Балансовая стоимость на 31.03.16 инструмента хеджирования (финансовое обязательство) — 150 тыс. долл. (1950 тыс. – 1800 тыс.). Отражается в отчете о финансовом положении в разделе «Краткосрочные обязательства».

Эффективная часть хеджирования — это наименьшее между:

- изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования — 150 тыс. долл.;
- изменением справедливой стоимости объекта хеджирования (ожидаемого денежного потока) — 140 тыс. долл. (3000 / 1,531 – 3000 / 1,648).

Прочий совокупный доход (убыток) от инструмента хеджирования (эффективная часть) — (140) тыс. долл.

Прочие компоненты капитала на 31.03.16 — 140 тыс. долл.

Неэффективная часть хеджирования признается в составе расходов (Дт «Прибыли и убытки») — 10 тыс. долл. (150 тыс. долл. – 140 тыс. долл.).

Год, закончившийся 31 марта 2017 года

На дату исполнения 30.06.16 инструмент хеджирования оценивается по справедливой стоимости — 200 тыс. долл. (3000 / 1,5 — 1800) и отражается как финансовое обязательство.

Финансовое обязательство погашается путем перечисления другой стороне денежных средств в сумме 200 тыс. долл.

Эффективная часть хеджирования — это наименьшее между:

- изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования — 200 тыс. долл.;
- изменением справедливой стоимости объекта хеджирования (ожидаемого денежного потока) — 180 тыс. долл. (3000 / 1,500 – 3000 / 1,648).

Прочий совокупный доход (убыток) от инструмента хеджирования (эффективная часть) — (40) тыс. долл. (180 тыс. долл. – 140 тыс. долл.).

Прочие компоненты капитала на 30.06.16 — (180) тыс. долл. (140 тыс. + 40 тыс.).

Неэффективная часть изменения справедливой стоимости отражается в качестве расхода (Дт «Прибыли и убытки») — 10 тыс. долл. (200 тыс. долл. – 180 тыс. долл. – 10 тыс. долл.).

После проведения операции накопленная сумма изменений справедливой стоимости реклассифицируется из собственного капитала в прибыли и убытки.

- Дт «Прибыли и убытки»; Кт «Собственный капитал» — 180 тыс. долл.
- Прочий совокупный доход от реклассификации — 180 тыс. долл.

Операция продажи товаров отражается как выручка по спот-курсу на дату продажи.

Выручка — 2000 тыс. долл. (3000 / 1,5).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта, \$'000

	2017 года	2016 года
Прибыли и убытки		
Выручка	2000	–
Убыток от инструмента хеджирования (неэффективная часть)	(10)	(10)
Реклассификация инструмента хеджирования	(180)	–
Прочий совокупный доход		
Убыток от инструмента хеджирования	(40)	(140)
Реклассификация инструмента хеджирования	180	–

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта, \$'000

	2017 года	2016 года
Собственный капитал		
Прочие компоненты капитала	–	(140)
Краткосрочные обязательства		
Инструмент хеджирования	–	140

ГЛАВА 11. МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» (часто встречается перевод названия стандарта «Выплаты на основе долевых инструментов») был выпущен Советом по МСФО в феврале 2004 года. Стандарт применяется к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, при которых предприятие приобретает товары или получает услуги.

Необходимость в стандарте была вызвана тем, что операции, связанные с выпуском собственных акций, с их последующим обменом на товары и услуги сторонних организаций, а также операции премирования акциями собственных сотрудников стали обычным явлением. При этом предприятия часто не проводили данные операции в учете, мотивируя тем, что отток ресурсов (денежных средств) при выпуске акций отсутствует. Подобная ситуация не могла устраивать акционеров предприятия, ведь фактически за счет уменьшения их долей в акционерном капитале предприятия менеджмент приобретал товары и услуги (или премировал акциями сотрудников предприятия).

Поэтому Совет по МСФО был вынужден определить общий порядок учета операций, связанных с выплатами акций. Как уже было сказано выше, стандарт IFRS 2 «Выплаты на основе акций» регулирует только операции по приобретению товаров или услуг (включая услуги собственных работников). В сферу деятельности МСФО (IFRS) 2 не попадают выплаты акциями, связанные с приобретением финансовых инструментов (что регулируется МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»), приобретением долей в дочерних, ассоциированных компаниях и в совместных предприятиях (что, соответственно, регулируют МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»).

Операции, связанные с выплатами на основе акций, делятся на два типа:

- выплаты на основе акций, расчеты по которым производятся денежными средствами;
- выплаты на основе акций, расчеты по которым производятся долевыми инструментами.

На самом деле существует еще и третий тип выплат, основанных на акциях, когда поставщик товаров или услуг имеет возможность выбрать способ расчета: получить денежные средства или долевыми инструментами предприятия-покупателя. Однако этот третий тип выплат не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус.

При этом под долевыми инструментами подразумеваются как сами акции, так и опционы на приобретение акций предприятия.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Прежде чем мы перейдем к изучению учета операций, основанных на акциях, рассмотрим следующие определения (рис. 11.1).

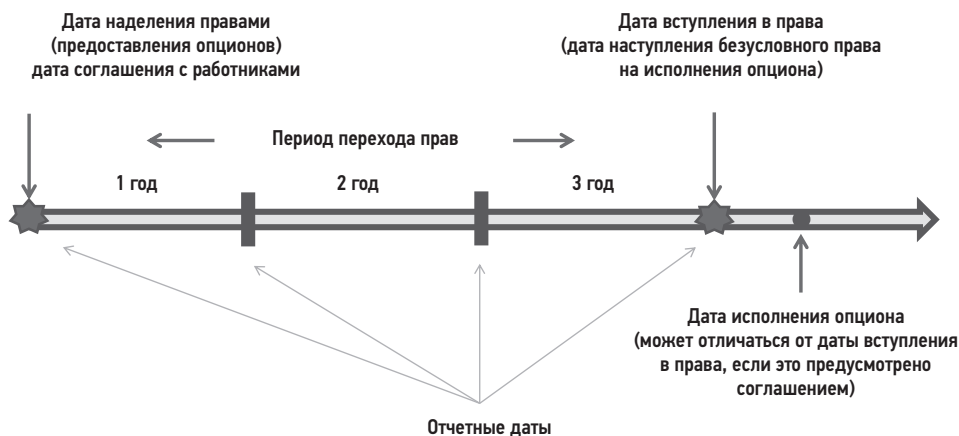


Рис. 11.1. Представление дат и периодов в МСФО (IFRS) 2

Дата предоставления прав (дата наделения правами) — дата, на которую предприятие и другая сторона заключили соглашение о платеже, основанном на акции.

Дата вступления в права — дата, на которую другая сторона имеет безусловное право получить денежные средства или долевые инструменты предприятия. Обычно совпадает (если договором не предусмотрено иное) с **датой исполнения опциона**, когда сторона имеет право получить денежные средства или реализовать опцион.

Обратите внимание!

Дата возникновения безусловного права на получение денежных средств (или долевых инструментов) может отличаться от даты, когда сторона имеет право получить эти денежные средства (или долевые инструменты). В этом нет ничего странного. Можно сравнить с дебиторской задолженностью. Безусловное право на получение денежных средств возникает в момент возникновения дебиторской задолженности, однако фактическая дата получения денежных средств определяется соглашением об отсрочке платежа и может отличаться от даты возникновения дебиторской задолженности.

Период перехода прав — это период с даты наделения правами (даты предоставления прав) до даты вступления в права.

Например, 1 января 2015 года предприятие заключило со своими работниками договор о предоставлении каждому работнику предприятия 10 опционов на приобретение акций

по льготной цене, если работник проработает на предприятии 3 года (до 31 декабря 2018 года). Опционы будут предоставлены 15 января 2019 года.

В этом примере:

- 1 января 2015 года — это дата предоставления прав (ее еще называют «датой надления правами»), то есть дата заключения договора с работниками;
- 31 декабря 2018 года — это дата вступления в права. Иными словами, начиная с этой даты у работников есть безусловное право на получение опционов. Дата 15 января 2019 года только уточняет, когда предприятие обязано предоставить эти опционы, но само право возникает уже 31 декабря 2018 года, когда работники со своей стороны выполнили условия договора;
- период с 1 января 2015 года до 31 декабря 2018 года — это период перехода прав, по окончании которого работники должны оказывать предприятию услуги (проработать в течение 3 лет).

11.1. Выплаты на основе акций с расчетом денежными средствами

Выплаты на основе акций с расчетом денежными средствами подразумевают, что обязательство по оплате полученных товаров или услуг будет погашено денежными средствами. От обычных приобретений товаров и услуг, где расчеты с поставщиками осуществляются денежными средствами, данные операции отличает то, что расчет общей суммы платежа будет определяться через будущую цену акции (или динамику изменения цены акции).

Сравните две ситуации:

- 1 января 2015 года компания приобрела новую технологию производства товаров. По условиям договора компания должна оплатить разработчику технологии 1 млн долл. 30 сентября 2015 года;
- 1 января 2015 года компания приобрела новую технологию производства товаров. По условиям договора 30 сентября 2015 года компания должна оплатить разработчику технологии 1 млн долл. Однако если цена акции компании за период с 1 января по 30 сентября 2015 года вырастет на 20% и более, разработчик новой технологии получит 1,4 млн долл.

Во втором случае мы имеем дело с выплатой на основе акций с расчетом денежными средствами, которые и регулирует МСФО (IFRS) 2.

Стандарт требует, чтобы в этом случае предприятие признавало приобретенные товары или услуги в момент их получения (или по мере оказания услуг, если услуги носят длительный характер).

По дебету предприятие признает актив или расход (в зависимости от характера приобретенного товара или услуги), а по кредиту — обязательство.

Первоначально и в дальнейшем обязательство оценивается на каждую отчетную дату (до момента погашения) по справедливой стоимости прав на получение выгод от прироста стоимости акций.

Изменение справедливой стоимости обязательства относится на прибыли и убытки.

На экзамене ДипИФР-Рус обычно тестируется ситуация предоставления своим работникам прав на получение выгод от прироста стоимости акций. При этом одним из условий предоставления прав является требование отработать в компании определенный период (обычно 3 года).

Если предприятию оказываются услуги длительного характера, то признание услуг в расходах осуществляется нарастающим итогом по мере оказания услуг исходя из оценки на каждую отчетную дату:

- справедливой стоимости прав, предоставленных по соглашению;
- ожидаемого количества прав, которые вступят в силу.

Иными словами, на каждую отчетную дату мы оцениваем ожидаемое значение итоговой выплаты, но в учете принимаем не всю выплату, а только часть пропорционально отработанному времени (с учетом того, что было признано в качестве расхода в прошлых периодах). Обратите внимание на то, что на каждую отчетную дату оценивается ожидаемое количество прав, которые вступят в силу. Иными словами, оценивается ожидаемое количество прав, которое останется в конце периода перехода. Это ожидаемое количество прав зависит как от количества сотрудников, которые будут работать в компании на дату перехода прав, так и от условия предоставления прав.

ПРИМЕР 11.1. ВЫПЛАТА НА ОСНОВЕ АКЦИЙ С РАСЧЕТОМ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Компания «Дельта» составляет отчетность за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

1 апреля 2014 года компания предоставила 100 своим руководящим сотрудникам права на получение выгод от прироста стоимости акций. Каждый сотрудник получит 2500 прав 31 марта 2017 года при условии, что продолжит работать в компании «Дельта» на эту дату. Существует дополнительное условие: если цена акции компании «Дельта» превысит 180 долл. за акцию 31 марта 2017 года, то каждый сотрудник получит еще по 500 прав на получение выгод от прироста стоимости акций.

На 1 апреля 2014 года, по оценке руководства «Дельты», только 90 сотрудников проработают в компании в течение трехлетнего периода. За год, закончившийся 31 марта 2015 года, фактически уволились пятеро сотрудников и ожидается, что еще семеро сотрудников уволятся к 31 марта 2017 года.

За год, закончившийся 31 марта 2016 года, фактически уволились трое сотрудников. Ожидается, что к 31 марта 2017 года уволятся еще шестеро сотрудников.

Имеются следующие данные о справедливой стоимости акций на каждую отчетную дату и ожидаемой стоимости акций на 31 марта 2017 года, \$:

	Фактическая стоимость одной акции на отчетную дату	Ожидаемая стоимость одной акции на 31 марта 2017 года
1 апреля 2014 года	171	178
31 марта 2015 года	174	178
31 марта 2016 года	179	183

Справедливая стоимость прав на получение выгод от прироста стоимости акций на каждую отчетную дату равна:

- 1 апреля 2014 года — 10,5 долл.;
- 31 марта 2015 года — 12 долл.;
- 31 марта 2016 года — 13,5 долл.

По условиям предоставления прав погашение прав будет осуществлено в апреле 2017 года.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за годы, закончившиеся 31 марта 2015 года и 31 марта 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 11.1

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 2.

Предоставление прав на получение выгод от прироста стоимости акций — это выплата на основе акций с расчетом денежными средствами.

Отражается в учете по мере оказания услуг (нарастающим итогом):

- Дт «Расходы» (прибыли и убытки);
- Кт «Обязательство» (отчет о финансовом положении).

На каждую отчетную дату производится оценка исходя из:

- ожидаемого количества прав, которые вступят в силу 31.03.2017 года;
- справедливой стоимости прав.

Оценка на 31 марта 2015 года

Ожидаемое количество сотрудников, которые будут работать 31 марта 2017 года, — 88 (100 – 5 – 7).

Ожидаемое количество прав, которые вступят в силу 31 марта 2017 года (ожидаемая цена акций не превышает 180 долл. за акцию, то есть ожидается, что каждому сотруднику будет предоставлено по 2500 прав), — 220 000 прав (88 сотрудников × 2500 прав).

Ожидаемые совокупные расходы за трехлетний период — 2640 тыс. долл. (220 000 × 12).

Обязательство на 31 марта 2015 года — 880 тыс. долл. (2640 / 3 года). Отражается в отчете о финансовом положении в разделе «Долгосрочные обязательства».

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») — 880 тыс. долл.

Оценка на 31 марта 2016 года

Ожидаемое количество сотрудников, которые будут работать 31 марта 2017 года, — 86 сотрудников (100 – 5 – 3 – 6).

Ожидаемое количество прав, которые вступят в силу 31 марта 2017 года (ожидаемая цена акций превышает 180 долл. за акцию, то есть ожидается, что каждому сотруднику будет предоставлено по 3000 прав), — 258 000 прав (86 сотрудников × 3000 прав).

Ожидаемые совокупные расходы за трехлетний период — 3483 тыс. долл. (258 000 × 13,5).

Обязательство на 31 марта 2016 года — 2322 тыс. долл. (3483 × 2 года / 3 года). Отражается в отчете о финансовом положении в разделе «Долгосрочные обязательства», так как выплата будет произведена в апреле 2017 года.

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») — 1442 тыс. долл. (2322 – 880).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта, \$'000

Прибыли и убытки	2016 года	2015 года
Расход по оплате труда	(1442)	(880)

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта, \$'000

Долгосрочные обязательства	2016 года	2015 года
Обязательство по оплате труда	2322	880

11.2. Выплаты, основанные на акциях, с расчетом долевыми инструментами

11.2.1. Общие подходы

Предприятие может расплачиваться с поставщиками товаров и услуг непосредственно собственными долевыми инструментами. В число собственных долевого инструментов, напомним, входят обыкновенные акции и опционы на приобретение обыкновенных акций предприятия.

Предприятие обязано признать полученные товары и услуги в момент их получения. Если услуги носят длительный характер (то есть права на долевого инструменты не передаются поставщику услуг, пока не завершится определенный период оказания услуг), предприятие обязано признавать услуги по мере их оказания в течение периода перехода прав на долевого инструменты.

Полученные товары и услуги признаются в качестве:

- расходов или активов в зависимости от характера полученных товаров или услуг (дебетовая часть проводки);
- прочих компонентов собственного капитала (кредитовая часть проводки).

Данная операция не отражается в прочем совокупном доходе (несмотря на то, что проводка затрагивает собственный капитал), так как экономический смысл данной операции — это эмиссия акций, а не доход.

Оценка полученных товаров и услуг осуществляется по их справедливой стоимости.

Иногда возникает вопрос: почему полученные товары и услуги оцениваются по их справедливой стоимости, а не по справедливой стоимости самих акций или опционов на акции?

При ответе необходимо вспомнить о природе данной операции. Хотя мы и говорим «расчеты за приобретенные товары и услуги производятся собственными долевыми инструментами», это не совсем точно с точки зрения сущности операции. На самом деле предприятие не «приобретает товары и услуги», а производит эмиссию (выпуск) акций, при которой новые акционеры расплачиваются не денежными средствами, а этими товарами и услугами за вновь выпущенные акции.

Стоимость акции (и опциона на акции) определяется через ту цену, которую новый акционер готов за нее заплатить. Именно поэтому оценка стоимости выпущенных акций производится по справедливой стоимости полученных товаров и услуг, то есть справедливой стоимости оплаты за выпущенные акции.

Разберем проводки, связанные с выпуском акций. Допустим, предприятие приобрело товары в обмен на 800 тыс. собственных акций. Справедливая стоимость приобретенных товаров равна 2500 тыс. долл. Номинальная стоимость одной акции равна 1 долл.

Операция приобретения товара (и выпуска акций) будет оформлена следующими проводками:

- Дт «Запасы» 2500 тыс. долл. (оприходованы приобретенные товары);
- Кт «Акционерный капитал» 800 тыс. долл. (отражен выпуск акций по номинальной стоимости 800 тыс. акций \times 1 долл.);
- Кт «Эмиссионный доход» 1700 тыс. долл. (эмиссионный доход рассчитан как превышение стоимости выпуска акций 2500 тыс. долл. над номинальной стоимостью выпущенных акций 800 тыс. долл.).

Хотя на экзамене ДипИФР-Рус чаще всего используется название «Прочие компоненты капитала» для компонентов капитала, отличных от акционерного капитала и нераспределенной прибыли, мы будем использовать понятие «Эмиссионный доход» там, где необходимо точнее определить характер этого компонента.

Разберем еще один пример. В данном случае приобретенные товары будут оплачиваться опционами. Предприятие купило товары в обмен на 800 тыс. опционов на приобретение собственных акций. Каждый опцион дает право приобрести через полгода одну акцию по специальной цене 2,5 долл. за акцию. Справедливая стоимость приобретенных товаров равна 480 тыс. долл. Номинальная стоимость одной акции равна 1 долл.

Приобретение товаров будет оформлено следующими проводками:

- Дт «Запасы» 480 тыс. долл. (оприходованы приобретенные товары);
- Кт «Эмиссионный доход» 480 тыс. долл.

Что будет, если поставщик через полгода реализует свое право приобретения акций по специальной цене 2,5 долл. за акцию? Проделаем эту ситуацию:

- Дт «Денежные средства» 2000 тыс. долл. (получены денежные средства за 800 тыс. акций по специальной цене 2,5 долл. за акцию);
- Кт «Акционерный капитал» 800 тыс. долл. (отражен выпуск акций по номинальной стоимости 800 тыс. акций \times 1 долл.);
- Кт «Эмиссионный доход» 1200 тыс. долл. (эмиссионный доход рассчитан как превышение стоимости выпуска акций 2000 тыс. долл. над номинальной стоимостью выпущенных акций 800 тыс. долл.).

Обратите внимание!

Опционы дают возможность приобретать акции в два этапа: вначале приобрести опцион и зафиксировать для себя будущую стоимость акций. Если стоимость акций на рынке значительно вырастет, то держатель опциона приобретет акции по специальной цене. Если же стоимость акций на рынке упадет ниже специальной цены, то держатель опциона может приобрести акции на рынке либо вообще отказаться от их покупки (конечно, сумма, оплаченная за опцион, держателю возвращена не будет).

Очень часто возникает вопрос: что будет, если наш поставщик товара (в предыдущем примере) не будет покупать акции по специальной цене?

Если поставщик товаров не будет покупать акции по специальной цене, то ничего не изменится. 480 тыс. долл. также будут учитываться в эмиссионном доходе, так как природа этой суммы — предварительная оплата будущей эмиссии акций (пусть эта эмиссия и не состоялась).

МСФО (IFRS) 2 запрещает реклассифицировать суммы, отраженные в собственном капитале, по операциям приобретения товаров и услуг с расчетом долевыми инструментами, однако позволяет переносить эти суммы из одного раздела собственного капитала в другой.

11.2.2. Платежи, основанные на акциях с расчетом долевыми инструментами при оплате услуг собственных работников

На экзамене ДипИФР-Рус для тестирования кандидатов на знание учета платежей, основанных на акциях, с расчетом долевыми инструментами используется один тип задач — когда услуги предоставляются собственными работниками предприятия в течение определенного периода (обычно 3 лет). Экзаменатор никак не ограничен программой экзамена на использование других сценариев (допустим, приобретение основных средств или услуг сторонних организаций), тем не менее из сессии в сессию повторяется только один сценарий — услуги оказывают собственные работники.

Как упоминалось в предыдущем пункте, если услуги носят длительный характер, то предприятие обязано признавать их по мере оказания в течение периода перехода прав на долевыми инструментами.

А вот с оценкой возникают проблемы. Дело в том, что справедливую стоимость дополнительных услуг работников оценить практически невозможно. Как оценить согласие сотрудника проработать в компании еще 3 года (напомним, что он при этом уже получает заработную плату), если в обмен на это согласие предоставляются активы (акции или опционы на акции), которые оцениваются по справедливой стоимости полученного за них возмещения?

Совет по МСФО принял следующее решение. Если стоимость услуг (в данном случае услуг собственных работников) оценить практически невозможно, то оценка производится по справедливой стоимости самих долевыми инструментов на дату их предоставления (дату наделения правами) и в дальнейшем эта оценка не пересматривается.

Допустим, компания 1 января 2015 года поставила задачу перед 10 своими ключевыми сотрудниками за полгода увеличить месячную выручку на 20%. В случае решения этой задачи каждый из 10 ключевых сотрудников получит по 3 тыс. опционов на приобретение обыкновенных акций компании. Справедливая стоимость одного опциона на 1 января 2015 года составляла 4,5 долл., на 31 марта 2015 года — 4,7 долл., а на 30 июня 2015 года — 5 долл. Допустим, условие достижения роста выручки выполнено. Отчетный год компании заканчивается 31 декабря 2015 года.

Затраты компании на оплату труда составят 135 тыс. долл. (10 сотрудников × 3 тыс. опционов × 4,5 долл.). Учетная проводка будет выглядеть следующим образом:

- Дт «Расходы» (прибыли и убытки) 135 тыс. долл.;
- Кт «Эмиссионный доход» 135 тыс. долл.

Дальнейший рост опциона никак не влияет на оценку оплаты труда. Может возникнуть вопрос: почему? Ведь справедливая стоимость опциона растет и 30 июня 2015 года, когда компания окончательно предоставляет опционы сотрудникам, стоимость опциона составляет уже 5 долл.

Для того чтобы понять подход Совета по МСФО, можно использовать следующий ход рассуждений.

Первое. Нам необходимо оценить стоимость работ. Сотрудники согласились с предоставлением им именно такого вознаграждения (напомню, что на момент заключения соглашения справедливая стоимость опциона составляла 4,5 долл.). Поэтому сами сотрудники (и компания, естественно) оценили стоимость предстоящих услуг исходя из 4,5 долл. за опцион (то есть общая стоимость услуг составила 135 тыс. долл.).

Второе. В учете нужно отразить выпуск долевых инструментов. Выпуск оценивается по справедливой стоимости предоставленного за них возмещения, которое фактически получит сама компания. Дальнейшее изменение справедливой стоимости долевых инструментов, которое происходит на рынке за счет купли-продажи акций и опционов третьими лицами друг у друга, никак не влияет на показатели компании. Так происходит и в этом случае. Стороны договорились, что компания выпустит опционы в обмен на предоставление услуг стоимостью 135 тыс. долл. Именно этот выпуск по этой цене и отражается в учете. Дальнейший рост или падение стоимости опционов уже живет на рынке своей жизнью и никак не влияет на принятое компанией и сотрудниками соглашение о выпуске опционов.

Кроме упомянутой особенности фиксирования справедливой стоимости долевых инструментов на дату предоставления для оценки стоимости услуг собственных сотрудников, Совет по МСФО выделяет следующие характерные черты соглашения о расчете долевыми инструментами, которые требуют различных подходов в учете.

Совет по МСФО делит условия предоставления долевых инструментов на:

- **рыночные условия**, когда условием предоставления долевых инструментов является достижение результата, основанного на рыночной цене акции (целевые показатели рыночной стоимости акций, сроки достижения целевых показателей рыночной стоимости акций);
- **нерыночные условия**, когда условия предоставления долевых инструментов не основаны на рыночной стоимости акций (целевые показатели прибыли, сроки вступления в права).

Примеры рыночных условий предоставления долевых инструментов:

- опционы будут предоставлены сотрудникам, если цена акции составит 5 долл. за акцию;
- опционы будут предоставлены сотрудникам в тот момент, когда цена акции достигнет значения 5 долл. за акцию;
- если цена акции достигнет значения 4 долл. за акцию, то каждому сотруднику будет предоставлено 500 опционов, если же цена акции достигнет значения 5 долл., то каждому сотруднику будет предоставлено 600 опционов.

Примеры нерыночных условий предоставления долевых инструментов:

- опционы будут предоставлены сотрудникам, которые проработают в компании 3 года;
- опционы будут предоставлены сотрудникам, если годовая прибыль вырастет на 20%;
- если совокупная прибыль за трехлетний период составит менее 10 млн долл., то каждый сотрудник получит 500 опционов. Если же совокупная прибыль за трехлетний период составит 10 млн долл. и более, то каждый сотрудник получит по 600 опционов.

Стандарт устанавливает следующие требования к учету соглашений о предоставлении долевых инструментов, содержащие рыночные условия:

- рыночное условие учитывается в первоначальной оценке предоставленного опциона и в дальнейшем не пересматривается;
- невыполнение рыночных условий не ведет к сторнированию ранее признанных расходов и капитала.

Последнее требование кажется странным. Представьте, компания предоставляет 10 тыс. опционов четырем ключевым сотрудникам, если в течение 3 лет цена акции достигнет 12 долл. за акцию. Фактически цена акции изменялась следующим образом:

- на дату предоставления — 8 долл. за акцию;
- на конец 1-го года — 9 долл. за акцию;
- на конец 2-го года — 10 долл. за акцию;
- на конец 3-го года — 11,5 долл. за акцию.

Справедливая стоимость опциона на дату предоставления составляет 3 долл. за акцию.

Таким образом, ключевые сотрудники не выполнили условия предоставления опционов. В конце трехлетнего периода цена акции составила 11,5 долл. (вместо целевых 12 долл. за акцию), поэтому соглашение о предоставлении опционов не вступило в силу. Тем не менее компания обязана провести расходы и отразить соответствующее увеличение капитала.

Иными словами, компания будет ежегодно признавать в расходах по 40 тыс. долл. (10 тыс. опционов × 4 сотрудника × 3 доллара / 3 года) и соответствующее увеличение капитала (статья «Эмиссионный доход»). В конце третьего года эмиссионный доход составит 120 тыс. долл.

Подобный подход часто вызывает удивление. Ведь в итоге ключевые сотрудники не получили опционов! Почему мы отражаем расходы и не сторнируем ранее сделанные проводки?

Дело в том, что вероятность достижения или недостижения целевой цены уже учтена в справедливой стоимости опциона на дату предоставления (начальную дату нашего трехлетнего периода). Сама же рыночная цена не может находиться под контролем сотрудников. Конечно, результаты их работы влияют на рыночную цену акции, но опосредованно. На рыночную цену акции влияет множество других факторов (общий уровень рынка и конкретной отрасли, фаза экономического цикла и т. д.). Иными сло-

вами, несмотря на то что рыночная цена акции не была достигнута, компания получала экономические выгоды от работы сотрудников.

Абсолютно другой подход применяется для учета нерыночных условий, которые находятся в большей степени под контролем сотрудников. Для учета нерыночных условий используются следующие принципы:

- нерыночные условия не влияют на первоначальную оценку опциона;
- на каждую отчетную дату должна проводиться оценка возможности выполнения нерыночных условий;
- невыполнение нерыночных условий ведет к сторнированию ранее признанных расходов и капитала.

Таким образом, компания на каждую отчетную дату должна оценивать ожидаемое количество опционов, владельцы которых вступят в права. При этом само ожидаемое количество опционов может зависеть от количества сотрудников, которые, как ожидается, выполнят условия по срокам работы в компании, и количества опционов, которое может быть предоставлено одному сотруднику в зависимости от целевых показателей прибыли.

ПРИМЕР 11.2. ПЛАТЕЖИ НА ОСНОВЕ АКЦИЙ С РАСЧЕТОМ ДОЛЕВЫМИ ИНСТРУМЕНТАМИ

1 апреля 2015 года «Омега» предоставила опционы на покупку акций 50 своим руководящим сотрудникам. Права вступают в силу 31 марта 2018 года при условии, что все руководящие сотрудники продолжают работать в компании в течение данного периода. Количество опционов, предоставляемых каждому руководящему сотруднику, зависит от совокупной прибыли за трехлетний период с 1 апреля 2015 года по 31 марта 2018 года:

- права на 12 000 опционов вступают в силу для каждого руководящего сотрудника, если совокупная прибыль составляет от 10 до 15 млн долл.;
- права на 18 000 опционов вступают в силу для каждого руководящего сотрудника, если совокупная прибыль составляет более 15 млн долл.

По наилучшим оценкам на 1 апреля 2015 года и 31 марта 2016 года, совокупная прибыль за 3 года по состоянию на 31 марта 2018 года составит 12 млн долл. Тем не менее, учитывая высокие производственные показатели за год, закончившийся 31 марта 2017 года, последняя оценка совокупной прибыли за рассматриваемые 3 года составила 16 млн долл.

По оценкам на 1 апреля 2015 года, все 50 руководящих сотрудников будут продолжать работу в «Омеге» в течение 3 лет. Тем не менее 31 декабря 2015 года двое из них неожиданно ушли из компании. Уход двух руководящих сотрудников заставил пересмотреть сделанную ранее оценку. На 31 марта 2016 года ожидается, что еще трое сотрудников уволятся из компании до 31 марта 2018 года. За год, завершившийся 31 марта 2017 года, еще четверо руководящих сотрудников уволились из компании. На 31 марта 2017 года ожидается, что больше никто из руководящих сотрудников не покинет компанию до 31 марта 2018 года.

Помимо вышеприведенного условия, права на опционы вступают в силу в том случае, если на 31 марта 2018 года цена одной акции компании «Омега» будет составлять не менее 25 долл. Изменения цены одной акции «Омеги» за последние 2 года представлены ниже:

- 20 долл. — 1 апреля 2015 года;
- 22 долл. — 31 марта 2016 года;
- 24 долл. — 31 марта 2017 года.

1 апреля 2015 года справедливая стоимость предоставляемых «Омегой» опционов на приобретение акций составляла 5 долл. за опцион. К 31 марта 2016 года справедливая стоимость данных опционов увеличилась до 6,50 долл. и на 31 марта 2017 года составила 8 долл.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за годы, закончившиеся 31 марта 2016 года и 31 марта 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 11.2

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 2.

Предоставление сотрудникам опционов — это выплата на основе акций с расчетом долевыми инструментами.

Порядок отражения в учете

Услуги признаются нарастающим итогом по мере оказания услуг в течение периода перехода прав как:

- расходы на вознаграждение (Дт «Прибыли и убытки»);
- компонент капитала (Кт «Собственный капитал»).

Компонент капитала в дальнейшем не реклассифицируется в прибыли и убытки, но может переноситься из раздела в раздел собственного капитала.

Условие достижения целевого значения рыночной стоимости акций является рыночным условием.

Рыночное условие учтено в первоначальной стоимости опциона.

Невыполнение рыночного условия игнорируется для целей учета.

Для оценки совокупных затрат используется справедливая стоимость опциона на дату предоставления (01.04.15 — 5 долл.) и в дальнейшем не пересматривается.

Нерыночными условиями предоставления опционов являются:

- трехлетний срок работы в компании;
- условие достижения прибыли.

На каждую отчетную дату производится оценка выполнения нерыночных условий предоставления опционов (оценка осуществляется исходя из ожидаемого количества опционов, владельцы которых вступят в права).

Оценка на 31 марта 2016 года

Совокупные ожидаемые расходы на оплату труда за трехлетний период — 2700 тыс. долл. $((50 - 2 - 3) \text{ сотрудника} \times 12 \text{ тыс. опционов} \times 5 \text{ долл.})$.

Прочие компоненты капитала за один год, завершившийся 31 марта 2016 года, — 900 тыс. долл. $(2700 / 3 \text{ года})$.

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») — 900 тыс. долл.

Оценка на 31 марта 2017 года

Совокупные ожидаемые расходы на оплату труда за трехлетний период — 3960 тыс. долл. $((50 - 2 - 4) \text{ сотрудника} \times 18 \text{ тыс. опционов} \times 5 \text{ долл.})$.

Прочие компоненты капитала за второй год, завершившийся 31 марта 2017 года, — 2640 тыс. долл. $(3960 \text{ тыс. долл.} \times 2 \text{ года} / 3 \text{ года})$.

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») рассчитываются как разница между совокупными расходами за двухлетний период и ранее признанными расходами — 1740 тыс. долл. $(2640 - 900)$.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта, \$'000

Прибыли и убытки	2017 года	2016 года
Расходы на оплату труда	(1740)	(900)

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта, \$'000

Собственный капитал	2017 года	2016 года
Прочие компоненты капитала	2640	900

11.2.3. Изменение условий предоставления долевых инструментов

В течение периода перехода прав на долевые инструменты предприятие может изменить условия соглашения с сотрудниками.

Например, изменить:

- цену исполнения опциона. Предположим, на дату предоставления предполагалось, что один опцион дает право приобретения акции по специальной цене в 5 долл. Руководство компании решило уменьшить цену исполнения опциона до 2 долл. за одну акцию;
- количество предоставляемых опционов каждому сотруднику. Допустим, первоначальное соглашение подразумевало предоставление 1 тыс. опционов каждому сотруднику. С течением времени руководство решило, что предоставит еще по 500 опционов каждому сотруднику;
- период перехода прав. Допустим, изначальным соглашением планировалось, что сотрудники должны проработать в компании 3 года. Впоследствии руководство решило снизить требование к периоду работы до 2,5 года.

Общее правило учета изменений звучит следующим образом:

Изменения соглашений о выплатах на основе акций с расчетом долевыми инструментами отражаются в учете на дату изменения условий, только если они выгодны сотрудникам.

Разберем эти случаи подробнее.

Изменение цены исполнения опциона. В случае уменьшения цены исполнения опциона (именно это будет выгодно сотруднику) компания обязана учесть предоставленную сотрудникам дополнительную справедливую стоимость с даты изменения цены исполнения опциона до даты перехода прав.

Дополнительная справедливая стоимость при этом — это разница между справедливой стоимостью опциона до изменения цены исполнения опциона и после его изменения на дату изменения.

Например, 1 января 2015 года компания предоставила каждому сотруднику 120 опционов на приобретение собственных акций по цене 10 долл. за акцию. Рыночная стоимость опциона на 1 января 2015 года составляла 5 долл. Условием предоставления опциона было требование о работе сотрудника в компании в течение трехлетнего периода.

Рыночная стоимость опциона в течение этих 3 лет может меняться. Нужно понимать, что рыночная стоимость опциона напрямую зависит от рыночной стоимости самой

акции. Если не учитывать в стоимости опциона временный эффект (то, что право на приобретение акций возникает только через 3 года), справедливая стоимость опциона считается так:

Справедливая стоимость опциона = Справедливая стоимость акции – Цена исполнения опциона.

Другими словами, в примере рыночная стоимость акции равна 15 долл. (опцион дает возможность купить акцию за 10 долл., значит, рыночная стоимость самого опциона будет равна 5 долл.).

С течением времени рыночная стоимость акций может меняться. Допустим, к 31 декабря 2015 года она уменьшилась до 12 долл. за акцию. Рыночная стоимость опциона также уменьшилась до 2 долл. (12 – 10).

В этой ситуации руководство компании может решить, что рыночная стоимость предоставленных сотрудникам опционов слишком мала и это несправедливое вознаграждение сотрудникам. Чтобы как-то компенсировать падение стоимости опциона, руководство компании может изменить цену исполнения опциона с 10 долл. до, допустим, 7 долл. Это значит, что теперь опцион позволяет купить одну акцию по цене 7 долл.

Данное решение руководства сразу увеличит рыночную стоимость опциона до 5 долл. (12 долл. рыночная цена акции – 7 долл. новая цена исполнения опциона).

Таким образом, благодаря решению руководства, принятому 31 декабря 2015 года, каждый сотрудник получит дополнительную справедливую стоимость опциона в размере 3 долл. (справедливая стоимость опциона после изменения цены исполнения 5 долл. – справедливая стоимость опциона непосредственно до изменения цены исполнения 2 долл.).

В своем учете компания должна отразить следующие проводки по каждому сотруднику (мы считаем, что каждый сотрудник проработает в компании 3 года).

1. Ежегодно (в течение трехлетнего периода) признавать в качестве расхода сумму в 200 долл. в корреспонденции с собственным капиталом.

Сумма ежегодного вознаграждения рассчитана исходя из справедливой стоимости опциона на дату предоставления, то есть на 01.01.15, – 200 долл. (120 опционов × 5 долл. / 3 года).

2. Начиная с 31 декабря 2015 года (в течение двухлетнего периода) признавать в расходах 180 долл. сумму дополнительно предоставленной сотрудникам справедливой стоимости опционов в корреспонденции с собственным капиталом.

Сумма ежегодного дополнительного увеличения справедливой стоимости опциона равна 180 долл. (120 опционов × 3 долл. / 2 года).

Таким образом, ежегодные расходы на вознаграждение сотрудников составят:

- в 2015 году – 200 долл.;
- в 2016 году – 380 долл. (200 + 180);
- в 2016 году – 380 долл. (200 + 180).

Собственный капитал на каждую отчетную дату, в свою очередь, составит:

- 31 декабря 2015 года – 200 долл.;

- 31 декабря 2016 года — 580 долл. ($200 + 380$);
- 31 декабря 2017 года — 960 долл. ($580 + 380$).

Еще раз отметим следующий важный момент. Изменение справедливой стоимости опциона, которое учитывается в расходах на вознаграждение, связано не с изменением рыночной стоимости опциона, а с решением руководства изменить цену исполнения опциона, что, в свою очередь, привело к корректировке его рыночной стоимости.

Изменение количества предоставляемых опционов. Если компания своим решением увеличивает количество предоставленных опционов, то дополнительно предоставленная сотрудникам справедливая стоимость учитывается с даты принятия решения руководством до даты вступления в права.

Допустим, как и в предыдущем примере, 1 января 2015 года компания предоставила каждому сотруднику 120 опционов с условием работы сотрудника в течение трехлетнего периода. Справедливая стоимость одного опциона равна 5 долл.

К 31 декабря 2015 года справедливая стоимость одного опциона упала до 2 долл. Руководство компании решило предоставить каждому сотруднику еще по 50 опционов.

Это решение приведет к тому, что расходы на вознаграждение сотрудников начиная с 31 декабря 2015 года ежегодно увеличатся на 50 долл. ($2 \text{ долл.} \times 50 \text{ опционов} / 2 \text{ года}$).

Обратите внимание!

Дополнительно предоставленные опционы считаются по рыночной стоимости на дату дополнительного предоставления.

Таким образом, ежегодные расходы на вознаграждение сотрудников составят:

- в 2015 году — 200 долл. ($120 \text{ опционов} \times 5 \text{ долл.} / 3 \text{ года}$);
- в 2016 году — 250 долл. ($200 + 50$);
- в 2017 году — 250 долл. ($200 + 50$).

Собственный капитал на каждую отчетную дату, в свою очередь, будет равен:

- 31 декабря 2015 года — 200 долл.;
- 31 декабря 2016 года — 450 долл. ($200 + 250$);
- 31 декабря 2017 года — 700 долл. ($450 + 250$).

Важно отметить, что дополнительное предоставление опционов не нужно путать с изначальным условием дополнительного предоставления опционов, связанного с выполнением какого-то нерыночного условия.

Допустим, 1 января 2015 года компания предоставила каждому сотруднику по 120 опционов с условием работы в компании в течение 3 лет. Еще одним условием предоставления опционов было дополнительное предоставление еще 45 опционов каждому сотруднику, если сотрудники успешно завершат определенный проект к 31 декабря 2017 года. Рыночная стоимость опциона на 1 января 2015 года — 5 долл.

Исходя из оценок компании на 31 декабря 2015 года, проект не будет успешно завершен, хотя каждый сотрудник проработает в компании в течение 3 лет.

По оценкам на 31 декабря 2016 года, проект все же будет успешно завершён к 31 декабря 2017 года.

Допустим, 31 декабря 2017 года проект был успешно завершён, и все сотрудники продолжают работать в компании.

Сделаем оценку расходов на вознаграждение сотрудников за 2015 год.

Поскольку предполагается, что проект не будет успешно завершён, ожидаемое вознаграждение в течение трехлетнего периода составит 600 долл. ($120 \text{ опционов} \times 5 \text{ долл.}$).

За первый год расходы на вознаграждение будут равны 200 долл. ($600 / 3 \text{ года}$).

Собственный капитал на 31 декабря 2015 года составит такую же сумму.

Сделаем теперь оценку расходов на вознаграждение сотрудников за 2016 год.

На 31 декабря 2016 года ожидается, что проект будет выполнен. Поэтому каждому сотруднику предоставят по 165 опционов, и ожидаемое вознаграждение за 3 года составит 825 долл. ($(120 \text{ опционов} + 45 \text{ опционов}) \times 5 \text{ долл.}$).

За двухлетний период (2015 и 2016 годы) вознаграждение составит 550 долл. ($825 \text{ долл.} \times 2 \text{ года} / 3 \text{ года}$).

Расходы на вознаграждение сотрудников за 2016 год равны 350 долл. ($550 - 200$).

Собственный капитал на 31 декабря 2016 года — 550 долл.

Определим вознаграждение сотрудников за 2017 год.

Поскольку работники успешно завершили проект, их общее вознаграждение за 3 года составит 825 долл. ($(120 \text{ опционов} + 45 \text{ опционов}) \times 5 \text{ долл.}$).

Вознаграждение, отнесенное на расходы в 2017 году, составит 275 долл. ($825 \text{ долл.} - \text{признанные в расходах ранее } 550 \text{ долл.}$).

Собственный капитал на 31 декабря 2017 года равен 825 долл.

Обратите внимание!

В этом примере дополнительное предоставление 45 опционов было включено в первоначальное условие предоставления опционов. Поэтому для оценки вознаграждения мы использовали рыночную цену опциона на первоначальную дату предоставления прав (1 января 2015 года). И эта основа для оценки вознаграждения в дальнейшем не меняется (то есть не зависит от рыночной стоимости опциона на каждую отчетную дату).

Изменение периода перехода прав. Если предприятие уменьшает первоначально установленный период перехода прав, то это никак не влияет на общую сумму вознаграждения. Однако эта общая сумма вознаграждения должна быть распределена на новый (уменьшенный) период перехода прав.

Допустим, 1 января 2015 года компания предоставила каждому сотруднику по 120 опционов с условием работы в компании в течение четырехлетнего периода. Рыночная стоимость опциона на 1 января 2015 года — 5 долл.

31 декабря 2016 года руководство решило уменьшить период перехода прав до 3 лет (то есть владельцы опционов вступят в права 31 декабря 2017 года, а не 31 декабря 2018 года, как предполагалось ранее).

Расчет расходов на вознаграждение за 2015 год будет основываться на четырехлетнем периоде перехода прав.

Ожидаемая величина вознаграждения за четырехлетний период составит 600 долл. на каждого сотрудника, и в 2015 году расходы на вознаграждение — 150 долл. (600 долл. / 4 года). А собственный капитал на 31 декабря 2015 года — 150 долл.

При расчете вознаграждения за 2016 год общая сумма ожидаемого вознаграждения не меняется, однако должна быть распределена на 3 года.

Общая сумма вознаграждения за двухлетний период равна 400 долл. (600 долл. / 3 года × 2 года).

Расход на вознаграждение в 2016 году — 250 долл. (400 долл. — ранее признанные 150 долл.).

Сальдо собственного капитала на 31 декабря 2016 года — 400 долл.

Напомним, что в учете отражаются изменения первоначального соглашения о предоставлении долевых инструментов, только если они выгодны сотрудникам. Если изменение соглашения невыгодно сотруднику, то все эти изменения не отражаются в учете. Варианты невыгодных для сотрудника изменений соглашения:

- компания увеличила цену исполнения опционов;
- компания уменьшила количество предоставляемых опционов каждому сотруднику;
- компания увеличила требуемый срок работы для вступления в права по опционам.

Рассмотрим пример уменьшения цены опциона на задании, приближенном к экзаменационному.

ПРИМЕР 11.3. УМЕНЬШЕНИЕ ЦЕНЫ ИСПОЛНЕНИЯ ОПЦИОНА В СОГЛАШЕНИИ О ПЛАТЕЖАХ НА ОСНОВЕ АКЦИЙ С РАСЧЕТОМ ДОЛЕВЫМИ ИНСТРУМЕНТАМИ

1 апреля 2015 года «Каппа» предоставила по 5 тыс. опционов на покупку акций 100 своим руководящим сотрудникам. Права вступают в силу 31 марта 2019 года при условии, что все руководящие сотрудники продолжают работать в компании в течение данного периода. Справедливая стоимость предоставленного опциона на 1 апреля 2015 года — 2 долл.

По оценкам на 1 апреля 2015 года только 92 руководящих сотрудника будут продолжать работу в «Каппе» в течение четырех лет.

31 декабря 2015 года трое руководящих сотрудников неожиданно ушли из компании. На 31 марта 2016 года ожидается, что еще семеро сотрудников уволятся до 31 марта 2019 года.

За год, завершившийся 31 марта 2017 года, уволились еще пятеро руководящих сотрудников. На 31 марта 2017 года ожидается, что еще шестеро сотрудников покинут компанию до 31 марта 2019 года.

Финансовые результаты «Каппы» за год, закончившийся 31 марта 2016 года, оказались значительно ниже ожидаемых, что привело к падению справедливой стоимости опциона до 50 центов. Поэтому 1 апреля 2016 года «Каппа» изменила цену исполнения опциона, что повысило справедливую стоимость опциона с 50 центов до 1,7 долл.

К 31 марта 2017 года справедливая стоимость пересмотренного опциона выросла до 3,50 долл. за опцион.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за годы, закончившиеся 31 марта 2016 года и 31 марта 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 11.3

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 2.

Предоставление сотрудникам опционов — это выплата на основе акций с расчетом долевыми инструментами.

Порядок отражения в учете.

Услуги признаются нарастающим итогом по мере оказания услуг в течение периода перехода прав как:

- расходы (Дт «Прибыли и убытки»);
- компонент капитала (Кт «Собственный капитал»).

Компонент капитала в дальнейшем не реклассифицируется в прибыли и убытки, но может переноситься из раздела в раздел собственного капитала.

Для оценки совокупных затрат используется справедливая стоимость опциона на дату предоставления (01.04.15 — 2 долл.) и в дальнейшем не пересматривается, за исключением изменения цены исполнения опциона.

Условие четырехлетней работы сотрудников является нерыночным условием предоставления опционов.

На каждую отчетную дату производится оценка выполнения нерыночных условий предоставления опционов, исходя из ожидаемого количества опционов, владельцы которых вступят в права.

Оценка на 31 марта 2016 года

Совокупные ожидаемые расходы на оплату труда за четырехлетний период — 900 тыс. долл. $((100 - 3 - 7) \text{ сотрудников} \times 5 \text{ тыс. опционов} \times 2 \text{ долл.})$.

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») за год, закончившийся 31 марта 2016 года, — 225 тыс. долл. $(900 / 4 \text{ года})$.

Прочие компоненты капитала на 31 марта 2016 года — 225 тыс. долл.

Оценка на 31 марта 2017 года

Совокупные ожидаемые расходы на оплату труда за четырехлетний период (без учета изменения стоимости исполнения опционов) — 860 тыс. долл. $((100 - 3 - 5 - 6) \text{ сотрудников} \times 5 \text{ тыс. опционов} \times 2 \text{ долл.})$.

Совокупные расходы за 2 года — 430 тыс. долл. $(860 \text{ тыс. долл.} / 4 \times 2 \text{ года})$.

Поскольку изменение цены опциона увеличило его справедливую стоимость, то это дополнительное увеличение справедливой стоимости необходимо признать в учете с момента изменения (01.04.16) до даты вступления в права (31.03.19), то есть еще в течение 3 лет.

Дополнительное увеличение справедливой стоимости опциона на 01.04.16 — 1,2 долл. $(1,7 - 0,5)$.

Совокупный дополнительный ожидаемый расход за 3 года — 516 тыс. долл. $((100 - 3 - 5 - 6) \text{ сотрудников} \times 5 \text{ тыс. опционов} \times 1,2 \text{ долл.})$.

Дополнительные расходы на оплату труда за год, закончившийся 31 марта 2017 года, — 172 тыс. долл. $(516 \text{ тыс. долл.} / 3 \text{ года})$.

Прочие компоненты капитала на 31 марта 2017 года — 602 тыс. долл. $(430 \text{ тыс.} + 172 \text{ тыс.})$.

Расходы (Дт «Прибыли и убытки») рассчитываются как разница между совокупными расходами за двухлетний период с учетом дополнительного расхода и ранее признанными расходами — 377 тыс. долл. (602 – 225).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта, \$'000

Прибыли и убытки	2017 года	2016 года
Расходы на оплату труда	(377)	(225)

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта, \$'000

Собственный капитал	2017 года	2016 года
Прочие компоненты капитала	602	225

ЧАСТЬ 3

**Консолидационные
стандарты**

Глава 12. Теоретические основы консолидации Группы компаний

В этой части мы рассмотрим одну из ключевых тем экзамена ДипИФР-Рус — подготовку консолидационной отчетности Группы компаний. Консолидационное задание является первой задачей всего экзамена ДипИФР-Рус, и от ее успешного решения во многом зависит экзаменационный настрой и дальнейшее решение экзаменационных заданий.

Начиная с декабрьской сессии 2019 года на консолидационную задачу отводится 25 баллов из 100 баллов экзаменационного задания (до этого консолидационное задание «весило» 40 баллов).

Можно с уверенностью констатировать, что навык решения консолидационной задачи является необходимым для успешной сдачи экзамена ДипИФР-Рус. Иными словами, если претендент не умеет решать консолидационные задачи, у него мало шансов успешно сдать экзамен.

Именно поэтому часть этой книги, посвященная консолидации, идет сразу за базовыми стандартами. Очень многие учебные центры и слушатели, которые готовятся к экзамену самостоятельно, часто совершают серьезную ошибку — относят изучение консолидационной задачи на самый конец периода подготовки. В результате навык решения консолидационной задачи не формируется и претендент, как правило, проваливает эту задачу на экзамене.

Правильный подход — еженедельная тренировка консолидации практически с первых недель подготовки. Необходимо изучать эту часть книги параллельно с изучением базовых стандартов и еженедельно практиковать консолидацию, чередуя консолидацию отчета о финансовом положении с консолидацией отчета о совокупном доходе и отчетом об изменении капитала.

Представление и оценку элементов консолидированной финансовой отчетности регулируют два стандарта — МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов». Хотя требования этих стандартов во многом взаимосвязаны, в данной части книги мы рассмотрим порядок представления консолидированной отчетности, который регулируется МСФО (IFRS) 10. Порядок приобретения дочерних компаний и включение их в консолидированную отчетность (сферу регулирования МСФО (IFRS) 3) мы рассмотрим в разделе 12.2.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

12.1. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». Основные принципы

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» был выпущен в мае 2011 года.

Введем основные определения.

Группа компаний — это **материнская компания** (компания, контролирующая другие компании) и ее **дочерние компании** (компании, находящиеся под контролем материнской компании).

Неконтролирующая доля — это собственный капитал в дочернем предприятии, которым материнское предприятие не владеет прямо или косвенно.

Гудвил (деловая репутация) — это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности.

Гудвил определяется с помощью формулы:

$$\text{Гудвил} = \text{Переданное возмещение} + \text{Неконтролирующая доля} - \text{Приобретенные чистые активы.}$$

Сама идея консолидации очень проста — необходимо представить отчетность группы компаний как отчетность единой компании.

МСФО (IFRS) 10 дает следующее определение консолидированной финансовой отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность — это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности.

Основой для оценки того, входит ли компания в состав группы, является «контроль». Материнская компания контролирует дочерние компании, а дочерние компании, в свою очередь, находятся под контролем материнской компании.

Сейчас мы не будем подробно обсуждать критерии контроля над дочерними компаниями (но обязательно сделаем это позже). Упрощенно можно считать, что компания, владеющая более чем 50% обыкновенных акций другого предприятия, имеет над этим предприятием контроль.

Допустим, можно с высокой степенью вероятности утверждать, что компания, владеющая 70% акций другого предприятия, имеет над ним контроль.

Остальными 30% акций владеют так называемые **неконтролирующие акционеры**. Соответствующая доля в собственном капитале, которой владеют неконтролирующие акционеры, называется «неконтролирующая доля».

Существуют два способа оценки неконтролирующей доли:

- по справедливой стоимости на дату получения контроля над компанией;
- пропорционально доле участия в чистых активах дочерней компании.

Эта оценка неконтролирующей доли находит отражение в консолидированной отчетности группы и влияет на величину гудвила в консолидированной отчетности.

Поясним это далее в разделах 12.1.1–12.1.3.

12.1.1. Оценка неконтролирующей доли по справедливой стоимости

Допустим, капитал компании представлен 1 млн обыкновенных акций, которые торгуются на открытом рынке по цене 10 долл. за акцию. Будущее материнское предприятие покупает у существующих акционеров компании 70% обыкновенных акций и платит за каждую акцию 11 долл. (то есть приобретает контролирующий пакет с премией к рыночной цене). Общая сумма возмещения, которую будущее материнское предприятие заплатит за приобретение 70-процентного пакета акций, составит 7,7 млн долл. ($0,7 \text{ млн акций} \times 11 \text{ долл.}$).

Справедливая стоимость остальных 3% акций, которые принадлежат неконтролирующим акционерам, рассчитывается исходя из рыночной стоимости акций и составляет 3 млн долл. ($300 \text{ тыс. акций} \times 10 \text{ долл.}$).

В результате общая капитализация (общая стоимость) компании равна 10,7 млн долл. ($7,7 \text{ млн} + 3 \text{ млн}$).

Допустим, справедливая стоимость чистых активов компании равна 8 млн долл. Напомним, что чистые активы — это сумма всех активов компании за вычетом ее обязательств. Для упрощения будем считать, что справедливая стоимость активов и обязательств компании равна их балансовой стоимости. Тогда сумма чистых активов компании равна итогу раздела «Собственный капитал» отчета о финансовом положении.

Гудвил, или деловая репутация, при этом составляет 2,7 млн долл. (возмещение за контроль 7,7 млн долл. + неконтролирующая доля 3 млн долл. — справедливая стоимость чистых активов 8 млн долл.).

С математической точки зрения гудвил — это превышение стоимости компании (капитализации компании) над стоимостью ее чистых активов (рис. 12.1).

Почему возникает гудвил?

Если мы рассмотрим такой актив, как 1 килограмм золота, то его справедливая стоимость будет равна его рыночной стоимости (за редким исключением). Потому что 1 килограмм золота является средством сохранения капитала и в некоторых случаях средством платежа. Активы же компании не являются сами по себе ценностью. Акционеры рассматривают любую компанию с точки зрения ее способности генерировать денежный поток и поток доходов. Образно говоря, любую компанию можно представить в виде машинки, печатающей деньги. И в этом случае стоимость материалов, из которых сделана эта машинка, действительно может существенно отличаться от оценки потока денежных купюр, которые она генерирует.

Но и внешне одинаковые «машинки для печатания денег» могут показывать разный результат. Рассмотрим две торговые компании. У них одинаковое число сотрудников, одинаковый по площади офис, схожие складские помещения. В первой компании существует четкая дисциплина, и каждый сотрудник понимает свою роль.

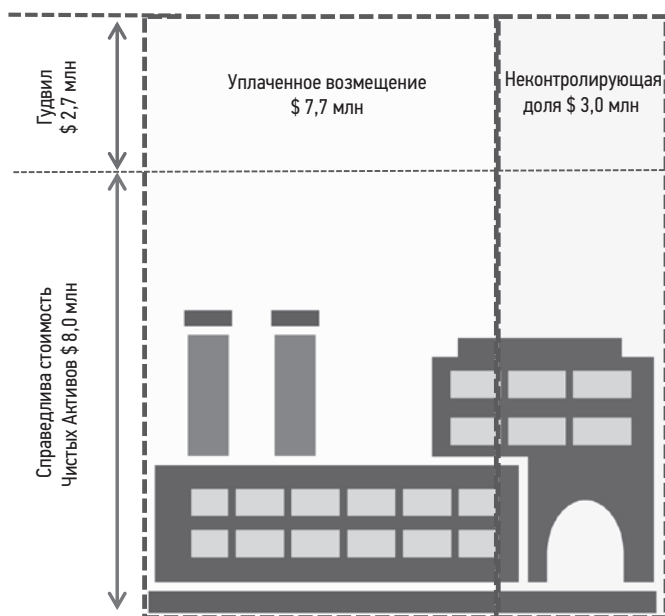


Рис. 12.1. Гудвил при определении неконтролирующей доли по справедливой стоимости

Компания ежегодно генерирует выручку в размере 100 млн долл. с чистой прибылью в 15 млн долл.

Во второй компании царит «казацкая вольница». Часть продавцов выполняют по совместительству функции кладовщиков и тут же пытаются заниматься маркетингом, бухгалтерия вместо ведения учета компании выполняет функции арбитра между продавцами и покупателями и т. д. В результате вторая компания генерирует выручку в размере 40 млн долл. и чистую прибыль 4 млн долл.

Как вы думаете, какая компания будет оценена инвесторами дороже? Конечно, первая. Но какое у них отличие? При одинаковых физических активах они все же генерируют абсолютно разные доходы. Что же это за актив, которым владеет первая компания и который позволяет ей генерировать на 60 млн долл. выручки больше, чем вторая компания?

Этот актив — сотрудники и четкая система ведения бизнеса, построенная руководством. Однако этот актив невозможно учесть в балансе компании, так как сама компания не контролирует его (сотрудники, да и само руководство могут в любой момент уволиться).

Поэтому мы и определяем экономический смысл гудвила как будущие экономические выгоды, связанные с активами, приобретенными при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности.

После того как мы разобрались с расчетом и экономическим содержанием гудвила, попробуем сделать простую консолидацию отчетности группы, состоящей из двух компаний.

12.1.2. Упрощенная консолидация при оценке неконтролирующей доли по справедливой стоимости

Напомним, что идея подготовки консолидированной отчетности достаточно проста — необходимо подготовить отчетность группы компаний так, если бы группа выступала как один экономический субъект (то есть была бы единой компанией).

Для этого МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» предлагает сделать три шага:

- **Шаг 1.** Произвести объединение статей активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и потоков денежных средств материнской и дочерних компаний.
- **Шаг 2.** Элиминировать (то есть взаимоисключить) балансовую стоимость инвестиций материнского предприятия с капиталом каждой из дочерних компаний на дату получения контроля, а также отразить соответствующую неконтролирующую долю (на этом шаге мы получаем значение гудвила в консолидированной отчетности).
- **Шаг 3.** Элиминировать внутригрупповые активы и обязательства, собственный капитал, доходы, расходы, потоки денежных средств, а также прибыли и убытки от внутригрупповых операций.

Рассмотрим порядок консолидации отчетности на примере.

Обратите внимание, что данный порядок иллюстративный и предназначен исключительно для понимания механизма консолидации. Порядок консолидации, который необходимо применять на экзамене, будет изложен в главе 13 «Решение консолидационных задач на экзамене ДипИФР-Рус».

ПРИМЕР 12.1. КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

1 января 2015 года компания «Альфа» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Бета» за 400 тыс. долл. Справедливая стоимость неконтролирующей доли на 1 января 2015 года составила 120 тыс. долл. Справедливая стоимость активов и обязательств компании «Бета» на 1 января 2015 года существенно не отличалась от балансовых значений, представленных в отчетности на 31 декабря 2014 года.

В течение года, закончившегося 31 декабря 2015 года, «Альфа» получила прибыль в размере 130 тыс. долл., а «Бета» соответственно 80 тыс. долл.

В течение года, закончившегося 31 декабря 2015 года, «Альфа» продала «Бете» товаров на общую сумму 500 тыс. долл. Себестоимость проданных товаров для «Альфы» составляла 400 тыс. долл. На 31 декабря 2015 года в запасах «Беты» оставались товары, приобретенные у «Альфы», на сумму 60 тыс. долл. (по цене продажи между «Альфой» и «Бетой»).

На 31 декабря 2015 года задолженность «Беты» перед «Альфой» составила 90 тыс. долл. Данная сумма задолженности соответственно отражена в дебиторской задолженности «Альфы» и обязательствах «Беты» (табл. 12.1).

Таблица 12.1. Упрощенные отчеты о финансовом положении компаний «Альфа» и «Бета» на 31 декабря 2015 года, \$'000

Отчет о финансовом положении	«Альфа»	«Бета»
Активы		
Долгосрочные активы	250	210
Инвестиция в «Бету»	400	–
Дебиторская задолженность	200	190
Запасы	100	140
Денежные средства	50	60
Итого активы	1000	600
Собственный капитал		
Акционерный капитал	200	100
Нераспределенная прибыль прошлых лет	400	260
Нераспределенная прибыль 2015 года	130	80
Итого собственный капитал	730	440
Обязательства	270	160
Итого собственный капитал и обязательства	1000	600

Задание:

подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении группы «Альфа» на 31 декабря 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.1

Мы не будем разделять активы и обязательства на долгосрочные и краткосрочные, чтобы не загромождать расчеты промежуточными итогами. На данном этапе это не так важно.

Перед тем как мы сделаем первый шаг, дополним отчет о финансовом положении следующими строками:

- «Гудвил» — поставим эту статью сразу после «Инвестиции в «Бету»;
- «Неконтролирующая доля» — эта статья входит в раздел «Собственный капитал» и будет стоять после строки «Нераспределенная прибыль 2015 года».

Итак, **шаг 1.** Построчно складываем абсолютно все статьи отчета о финансовом положении компаний «Альфа» и «Бета». На этом шаге мы получим консолидационную таблицу (табл. 12.2).

Таблица 12.2. Предварительная консолидационная таблица на шаге 1, \$'000

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2015 года	«Альфа»	+	«Бета»	Корректи- ровки	Итого группа
Активы					
Долгосрочные активы	250	+	210		
Инвестиция в «Бету»	400	+	–		
Гудвил	–		–		
Дебиторская задолженность	200	+	190		
Запасы	100	+	140		
Денежные средства	50	+	60		
Итого активы	1000		600		
Собственный капитал					
Акционерный капитал	200	+	100		
Нераспределенная прибыль прошлых лет	400	+	260		
Нераспределенная прибыль 2015 года	130	+	80		
Неконтролирующая доля	–		–		
Итого собственный капитал	730		440		
Обязательства	270	+	160		
Итого собственный капитал и обязательства	1000		600		

Шаг 2.

Элиминируем (взаимоисключаем) балансовую стоимость инвестиций в «Бету» с капиталом «Беты» на дату получения контроля (то есть на 1 января 2015 года), а также отражаем соответствующую неконтролирующую долю.

Собственный капитал «Беты» на 1 января 2015 года равен 360 тыс. долл. (сумма строк «Акционерный капитал «Беты» (100 тыс. долл.) и «Нераспределенная прибыль прошлых лет «Беты» (260 тыс. долл.).

Делаем следующие элиминирующие проводки:

- Дт «Гудвил» Кт «Инвестиция в «Бету» 400 тыс. долл.;
- Дт «Акционерный капитал «Беты» Кт «Гудвил» 100 тыс. долл.;
- Дт «Нераспределенная прибыль прошлых лет «Беты» Кт «Гудвил» 260 тыс. долл.

Отражаем неконтролирующую долю на дату приобретения по справедливой стоимости 120 тыс. долл. следующей проводкой:

- Дт «Гудвил» Кт «Неконтролирующая доля» 120 тыс. долл.

В результате данных проводок мы получим значение гудвила на дату приобретения как превышение стоимости компании «Бета» над величиной ее чистых активов на 1 января 2015 года.

Гудвил — 160 тыс. долл. (400 + 120 – 100 – 260).

Теперь необходимо решить вопрос, что делать с прибылью «Беты» 80 тыс. долл., заработанной в течение 2015 года.

На самом деле этот вопрос решается довольно просто. Поскольку «Альфа» владеет 75% акций «Беты», то 75% прибыли, заработанной «Бетой» с момента приобретения, принадлежат «Альфе» (и будут продолжаться отражаться по строке «Нераспределенная прибыль 2015 года»).

Так как 25% заработанной в 2015 году прибыли в сумме 20 тыс. долл. (80 тыс. долл. × 25%) принадлежат неконтролирующим акционерам, отразим это следующей проводкой:

- Дт «Нераспределенная прибыль 2015 года»; Кт «Неконтролирующая доля» 20 тыс. долл.

В результате проведения всех операций на шаге 2 мы получим следующую консолидационную таблицу (табл. 12.3). Результаты проводок внесены в столбец «Корректировки» (отрицательные значения отражены в скобках).

Таблица 12.3. Предварительная консолидационная таблица на шаге 2, \$'000

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2015 года	«Альфа»	+	«Бета»	Корректи- ровки	Итого группа
Активы					
Долгосрочные активы	250	+	210		
Инвестиция в «Бету»	400	+	–	(400)	
Гудвил	–		–	400 + 120 + (100) + (260)	
Дебиторская задолженность	200	+	190		
Запасы	100	+	140		
Денежные средства	50	+	60		
Итого активы	1000		600		
Собственный капитал					
Акционерный капитал	200	+	100	(100)	
Нераспределенная прибыль прошлых лет	400	+	260	(260)	
Нераспределенная прибыль 2015 года	130	+	80	(20)	
Неконтролирующая доля	–		–	120 + 20	
Итого собственный капитал	730		440		
Обязательства	270	+	160		
Итого собственный капитал и обязательства	1000		600		

Шаг 3.

На шаге 3 нам необходимо элиминировать внутригрупповые задолженности, а также внутригрупповую прибыль, которая не была реализована за пределы группы.

Вначале исключим взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность на 31 декабря 2015 года:

- Дт «Обязательства»; Кт «Дебиторская задолженность» 90 тыс. долл.

Рассчитаем прибыль компании «Альфа» от реализации «Бете» товаров, которые не были проданы вне группы (общей стоимостью 60 тыс. долл.). Эта прибыль называется **нереализованной прибылью**.

Общая прибыль от продажи товаров компании «Бета» составила 100 тыс. долл. (500 – 400).

Нереализованная прибыль, то есть прибыль, приходящаяся на 60 тыс. долл. товаров, находящихся в запасах «Беты», — 12 тыс. долл. ($100 \times 60 / 500$).

Так как нереализованная прибыль в сумме 12 тыс. долл. находится, с одной стороны, в строке «Нераспределенная прибыль “Альфы” за 2015 год» и, с другой стороны, в строке «Запасы “Беты”», то элиминируем их следующей проводкой:

- Дт «Нераспределенная прибыль “Альфы” за 2015 год»; Кт «Запасы “Беты”» 12 тыс. долл.

Данная проводка позволит учитывать запасы товаров, переданных внутри компании, по их фактической себестоимости, то есть по 48 тыс. долл. ($60 - 12$).

Отразим в консолидационной таблице (табл. 12.4) последние проводки шага 3 и рассчитаем результат в столбце «Итого группа». Значения в этом столбце и будут представлять собой консолидированный отчет о финансовом положении группы «Альфа» на 31 декабря 2015 года.

Таблица 12.4. Предварительная консолидационная таблица на шаге 3, \$'000

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2015 года	«Альфа»	+	«Бета»	Корректи- ровки	Итого группа
Активы					
Долгосрочные активы	250	+	210		460
Инвестиция в «Бету»	400	+	–	(400)	–
Гудвил	–		–	400 + 120 + (100) + (260)	160
Дебиторская задолженность	200	+	190	(90)	300
Запасы	100	+	140	(12)	228
Денежные средства	50	+	60		110
Итого активы	1000		600	(342)	1258
Собственный капитал					
Акционерный капитал	200	+	100	(100)	200
Нераспределенная прибыль прошлых лет	400	+	260	(260)	400
Нераспределенная прибыль 2015 года	130	+	80	(20) + (12)	178
Неконтролирующая доля	–		–	120 + 20	140
Итого собственный капитал	730		440	(252)	918
Обязательства	270	+	160	(90)	340
Итого собственный капитал и обязательства	1000		600	(342)	1258

Теперь продемонстрируем консолидацию отчета о совокупном доходе. Для элиминации внутригрупповых оборотов существуют два способа, которые дают одинаковый результат.

Способ 1. Выручка и себестоимость должны быть уменьшены на сумму внутригрупповых продаж. Себестоимость должна быть увеличена на значение нереализованной прибыли. Валовая прибыль в этом случае рассчитывается как разница между выручкой и себестоимостью.

Способ 2. Выручка уменьшается на сумму внутригрупповых продаж. Валовая прибыль уменьшается на сумму нереализованной прибыли. Себестоимость реализации рассчитывается как балансирующий показатель (разница между выручкой и валовой прибылью).

При решении экзаменационных задач лучше пользоваться именно вторым способом.

Во-первых, он короче на одно математическое действие.

Во-вторых, и это самое главное, при проведении многочисленных корректировок себестоимости легче корректировать именно валовую прибыль (так как меньше возможности запутаться со знаком корректировки), а себестоимость находить как балансирующий показатель.

В-третьих, сам экзаменатор в своих ответах использовал второй способ в экзаменационных сессиях с июня 2007 года по июнь 2014 года включительно. Правда, начиная с декабрьской сессии 2014 года экзаменатор использует первый способ элиминирования внутригрупповых оборотов, но это не означает запрет на использование второго.

Вы можете изучить оба способа и использовать тот, который вам больше понравится. Продemonстрируем работу двух способов по элиминированию внутригрупповых оборотов на простом примере. В качестве исходных значений воспользуемся величиной внутригрупповых оборотов из предыдущего примера. Для упрощения будем считать, что материнская компания осуществляет только внутригрупповые продажи, а внешним покупателям продает только дочерняя компания.

ПРИМЕР 12.2. ЭЛИМИНИРОВАНИЕ ВНУТРИГРУППОВЫХ ПРОДАЖ В ОТЧЕТЕ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ

Компания «Гамма» является материнской компанией со 100-процентным участием в компании «Сигма». «Гамма» осуществляет продажи только компании «Сигма». Компания «Сигма» перепродает приобретенные у «Гаммы» товары конечным покупателям.

За отчетный период «Гамма» продала «Сигме» товаров на общую сумму 500 тыс. долл. Себестоимость проданных товаров для «Гаммы» составляла 400 тыс. долл. На конец года в запасах «Сигмы» оставались товары, приобретенные у «Гаммы», в сумме 60 тыс. долл. (по цене продажи между «Гаммой» и «Сигмой»).

За отчетный период «Сигма» реализовала внешним покупателям товаров, приобретенных у «Гаммы», на сумму 550 тыс. долл.

Задание:

подготовьте выписку из консолидированного отчета о прибыли или убытке и консолидированного отчета о финансовом положении группы «Гамма».

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.2

В принципе, мы можем сразу составить консолидированный отчет о прибыли или убытке, а потом проверить, как работают первый и второй способы элиминирования внутригрупповых оборотов.

У нас уже есть значение внешней выручки — 550 тыс. долл.

Осталось найти себестоимость реализованных товаров.

Нереализованная прибыль, относящаяся к запасам «Сигмы», — 12 тыс. долл. ($100 \times 60 / 500$).

Таким образом, чистая себестоимость запасов, находящихся у «Сигмы» (за исключением нереализованной прибыли), — 48 тыс. долл. (60 тыс. – 12 тыс.).

Себестоимость фактически реализованных товаров за пределы Группы — 352 тыс. долл. (400 тыс. – 48 тыс.).

Консолидированный отчет о прибыли или убытке будет выглядеть следующим образом:

Выручка	550
Себестоимость продаж	(352)
Валовая прибыль	198

Балансовая стоимость запасов в консолидированном отчете о финансовом положении на конец года равна 48 тыс. долл.

После того как мы составили консолидированный отчет о прибыли или убытке, подготовим отдельные отчеты о прибыли или убытке компаний «Гамма» и «Сигма» и проверим правильность элиминирования внутригрупповых оборотов первым и вторым способами.

Себестоимость реализации компании «Сигма» равна 440 тыс. долл. (500 тыс. – 60 тыс.). Исходя из этого, отчеты о прибыли или убытке каждой компании выглядят следующим образом:

Статьи	«Гамма»	«Сигма»
Выручка	500	550
Себестоимость продаж	(400)	(440)
Валовая прибыль	100	110

Способ 1 элиминирования внутригрупповых оборотов. Напомним, что для элиминирования внутригрупповых оборотов необходимо исключить из выручки и себестоимости продаж сумму внутригрупповых продаж и увеличить себестоимость реализации на величину нереализованной прибыли.

Это аналогично проведению следующих проводок:

- Дт «Выручка» Кт «Себестоимость реализации» 500 тыс. долл.;
- Дт «Себестоимость реализации» Кт «Запасы» 12 тыс. долл.

Результат проводок будет следующим:

Отчет о прибыли или убытке за отчетный период	«Гамма»		«Сигма»	Корректировки	Группа
Выручка	500	+	550	(500)	550
Себестоимость продаж	(400)	+	(440)	+ 500 + (12)	(352)
Валовая прибыль	100		110	балансирующий показатель	198

В консолидированном отчете о финансовом положении запасы будут учитываться в следующей сумме — 48 тыс. долл. (60 тыс. – 12 тыс.).

Способ 2 элиминирования внутригрупповых оборотов. Напомним, что для элиминирования внутригрупповых оборотов необходимо исключить из выручки сумму внутригрупповых продаж, а из валовой прибыли — нереализованную прибыль. Себестоимость продаж при этом рассчитывается как балансирующий показатель между выручкой и валовой прибылью:

Отчет о прибыли или убытке за отчетный период	«Гамма»		«Сигма»	Корректировки	Группа
Выручка	500	+	550	(500)	550
Себестоимость продаж	(400)		(440)	балансирующий показатель	(352)
Валовая прибыль	100	+	110	(12)	198

Таким образом, мы продемонстрировали, что оба способа элиминирования внутригрупповых оборотов дают одинаковый результат. В дальнейшем при решении консолидационных задач мы будем использовать второй способ.

Теперь мы практически готовы к тому, чтобы составить консолидированный отчет о совокупном доходе. Необходимо уяснить еще один важный момент.

В консолидированном отчете о совокупном доходе должно быть показано, какая часть итогового значения чистой прибыли и итогового значения совокупного дохода относится к контролирующей доле, а какая — к неконтролирующей. Это требование МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Продемонстрируем это на примере. В качестве начальных условий будем использовать данные задания 12.1, чтобы в результате составить полную консолидированную финансовую отчетность группы «Альфа», включающую консолидированные отчеты о финансовом положении, о совокупном доходе и об изменении капитала.

ПРИМЕР 12.3. КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ И КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИИ КАПИТАЛА

1 января 2015 года компания «Альфа» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Бета» за 400 тыс. долл. Справедливая стоимость неконтролирующей доли на 1 января 2015 года составила 120 тыс. долл. Справедливая стоимость активов и обязательств компании «Бета» на 1 января 2015 года существенно не отличалась от балансовых значений, представленных в отчетности на 31 декабря 2014 года.

В течение года, закончившегося 31 декабря 2015 года, «Альфа» получила прибыль в размере 130 тыс. долл., а «Бета» соответственно 80 тыс. долл.

В течение года, закончившегося 31 декабря 2015 года, «Альфа» продала «Бете» товаров на общую сумму 500 тыс. долл. Себестоимость проданных товаров для «Альфы» составляла 400 тыс. долл. На 31 декабря 2015 года в запасах «Беты» оставались товары, приобретенные у «Альфы», в сумме 60 тыс. долл. (по цене продажи между «Альфой» и «Бетой»).

Таблица 12.5. Упрощенные отчеты о совокупном доходе компаний «Альфа» и «Бета» за год, закончившийся на 31 декабря 2015 года, \$'000

Статьи	«Альфа»	«Бета»
Выручка	1000	600
Себестоимость реализации	(790)	(470)
Валовая прибыль	210	130
Административные и коммерческие расходы	(24)	(16)
Прибыль до налогообложения	186	114
Налог на прибыль	(56)	(34)

Таблица 12.5 (окончание)

Статьи	«Альфа»	«Бета»
Чистая прибыль отчетного года	130	80
Прочий совокупный доход	–	–
Итого совокупный доход за год	130	80

Задание:

а) подготовьте консолидированный отчет о совокупном доходе группы «Альфа» за год, закончившийся 31 декабря 2015 года;

б) подготовьте консолидированный отчет об изменении собственного капитала группы «Альфа» за год, закончившийся 31 декабря 2015 года (для подготовки отчета используйте данные из решения примера 12.1).

Пункт «а»

Дополним обычный отчет о совокупном доходе строками, раскрывающими значения чистой прибыли и совокупного дохода в отношении контролирующей и неконтролирующей долей.

Помним, что чистая прибыль, заработанная компанией «Бета», на 75% принадлежит контролирующим акционерам (то есть контролирующей доле), а на 25% — неконтролирующим акционерам (то есть неконтролирующей доле).

Значение неконтролирующей доли мы будем рассчитывать, а значение контролирующей доли получим как балансирующий показатель между чистой прибылью и чистой прибылью, относящейся к неконтролирующей доле.

Таблица 12.6. Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2015 года, \$'000

Статьи	«Альфа»		«Бета»	Корректировки	Итого группа
Выручка	1000	+	600	(500)	1100
Себестоимость реализации	(790)		(470)	балансирующий показатель	(772)
Валовая прибыль	210	+	130	(12)	328
Административные и коммерческие расходы	(24)	+	(16)		(40)
Прибыль до налогообложения	186		114		288
Налог на прибыль	(56)	+	(34)		(90)
Чистая прибыль отчетного года	130		80		198
в том числе неконтролирующая доля				80 × 25%	20
в том числе контролирующая доля				балансирующий показатель	178

Статьи	«Альфа»		«Бета»	Корректировки	Итого группа
Прочий совокупный доход	–	+	–		–
Итого совокупный доход за год	130		80		198
в том числе неконтролирующая доля					20
в том числе контролирующая доля					178

Пункт «b»

Дополним обычный отчет об изменении капитала столбцом «Неконтролирующая доля» и составим отчет об изменении капитала прямым методом (то есть не суммируя значения двух отчетов, а используя данные отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе).

Таблица 12.7. Консолидированный отчет об изменении капитала за год, закончившийся 31 декабря 2015 года, \$'000

Показатель	Акционерный капитал	Нераспределенная прибыль		Неконтролирующая доля	Итого
		прошлых лет	отчетного года		
Сальдо на 01.01.15	200	400	–	–	600
Приобретение дочерней компании	–	–	–	120	120
Совокупный доход за год	–	178	20	198	
Сальдо на 31.12.15	200	400	178	140	918

На экзамене ДипИФР-Рус консолидированный отчет об изменении капитала представляется в упрощенном виде, когда столбцы «Акционерный капитал», «Эмиссионный доход», «Нераспределенная прибыль», «Прочие компоненты капитала» представляются в виде одного столбца «Контролирующая доля». На экзамене ДипИФР-Рус результаты консолидированного отчета об изменениях капитала (на примере табл. 12.8) представлялись бы следующим образом.

Таблица 12.8. Консолидированный отчет об изменении капитала за год, закончившийся 31 декабря 2015 года (экзаменационное представление), \$'000

Показатель	Контролирующая доля	Неконтролирующая доля	Итого
Сальдо на 01.01.15	600	–	600
Приобретение дочерней компании	–	120	120
Совокупный доход за год	178	20	198
Сальдо на 31.12.15	778	140	918

12.1.3. Оценка неконтролирующей доли пропорционально доле участия в признанных чистых активах компании

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» позволяет учитывать неконтролирующую долю пропорционально доле участия в признанных чистых активах дочерней компании.

Необходимо отметить, что на экзамене ДипИФР-Рус тестируются оба способа оценки неконтролирующей доли. Правда, в экзаменационных заданиях за 2011–2013 годы экзаменатор делал упор на оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости. Метод оценки неконтролирующей доли пропорционально доле участия в признанных чистых активах тестировался в декабрьской сессии 2014 года (ситуационное задание 3б) и в консолидационных задачах начиная с декабря 2015 года.

Рассмотрим порядок оценки неконтролирующей доли с использованием данных примера из подраздела 12.1.1 этой главы.

Капитал компании представлен 1 млн обыкновенных акций, которые торгуются на открытом рынке по цене 10 долл. за акцию. Будущее материнское предприятие покупает у существующих акционеров компании 70% обыкновенных акций и платит за каждую акцию 11 долл. (то есть приобретает контролирующий пакет с премией к рыночной цене). Общая сумма возмещения, которую будущее материнское предприятие заплатит за приобретение 70-процентного пакета акций, составит 7,7 млн долл. ($0,7 \text{ млн акций} \times 11 \text{ долл.}$).

Справедливая стоимость чистых активов компании равна 8 млн долл. Для упрощения будем считать, что справедливая стоимость активов и обязательств компании равна их балансовой стоимости. Тогда сумма чистых активов компании равна итогу раздела «Собственный капитал» отчета о финансовом положении.

Неконтролирующая доля при этом будет равна справедливой стоимости чистых активов дочерней компании, умноженной на долю владения неконтролирующих акционеров.

Неконтролирующая доля – 2,4 млн долл. ($8 \text{ млн долл.} \times 30\%$).

Гудвил (или «деловая репутация») при этом равен 2,1 млн долл. (возмещение за контроль 7,7 млн долл. + неконтролирующая доля 2,4 млн долл. – справедливая стоимость чистых активов 8 млн долл.).

Обратите внимание!

Для расчета гудвила мы использовали ту же формулу, что и в подразделе 12.1.1. Иными словами, формула расчета гудвила не меняется от способа расчета неконтролирующей доли (естественно, что результат расчета самого гудвила разный в зависимости от способа оценки неконтролирующей доли).

Немного перепишем вышеприведенный расчет гудвила. Заметим, что если вычесть из общей суммы чистых активов компании значение неконтролирующей доли, получим значение чистых активов компании, принадлежащих контролирующим акционерам.

8 млн долл. (чистые активы компании) – 2,4 млн долл. (неконтролирующая доля) = 5,6 млн долл. = 8 млн долл. (чистые активы компании) \times 70% (доля контролирующих акционеров).

Гудвил – 2,1 млн долл. ($7,7 \text{ млн долл.} - 8 \text{ млн долл.} \times 70\%$).

С математической точки зрения гудвил в этом случае — это превышение уплаченного возмещения над долей в чистых активах компании, принадлежащих контролирующим акционерам (рис. 12.2).



Рис. 12.2. Гудвил при определении неконтролирующей доли пропорционально доли в чистых активах дочерней компании

В качестве иллюстрации представления в отчете о финансовом положении неконтролирующей доли, оцениваемой пропорционально доле участия в чистых активах дочерней компании, возьмем данные примера 12.1. Мы не будем подробно воспроизводить все консолидационные шаги этого примера, воспользуемся только окончательной консолидационной таблицей.

Обратите внимание!

От способа определения неконтролирующей доли зависит только значение самой неконтролирующей доли и значение гудвила. Все остальные элементы консолидированного отчета о финансовом положении остаются без изменений.

ПРИМЕР 12.4. КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ ПРИ ОЦЕНКЕ НЕКОНТРОЛИРУЮЩЕЙ ДОЛИ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО ДОЛЕ УЧАСТИЯ В ЧИСТЫХ АКТИВАХ

1 января 2015 года компания «Альфа» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Бета» за 400 тыс. долл. В соответствии с учетной политикой компании «Альфа», неконтролирующая доля на дату приобретения оценивается пропорционально справедливой стоимости чистых активов дочерней компании. Справедливая стоимость активов и обязательств компании «Бета» на 1 января 2015 года существенно не отличалась от балансовых значений, представленных в отчетности на 31 декабря 2014 года.

В течение года, закончившегося 31 декабря 2015 года, «Альфа» получила прибыль в размере 130 тыс. долл., а «Бета» соответственно 80 тыс. долл.

В течение года, закончившегося 31 декабря 2015 года, «Альфа» продала «Бете» товаров на общую сумму 500 тыс. долл. Себестоимость проданных товаров для «Альфы» составляла 400 тыс. долл. На 31 декабря

2015 года в запасах «Беты» оставались товары, приобретенные у «Альфы», в сумме 60 тыс. долл. (по цене продажи между «Альфой» и «Бетой»).

На 31 декабря 2015 года задолженность «Беты» перед «Альфой» составила 90 тыс. долл. Данная сумма задолженности соответственно отражена в дебиторской задолженности «Альфы» и обязательствах «Беты» (табл. 12.9).

Таблица 12.9. Упрощенные отчеты о финансовом положении компаний «Альфа» и «Бета» на 31 декабря 2015 года, \$'000

Отчет о финансовом положении	«Альфа»	«Бета»
Активы		
Долгосрочные активы	250	210
Инвестиция в «Бету»	400	–
Дебиторская задолженность	200	190
Запасы	100	140
Денежные средства	50	60
Итого активы	1000	600
Собственный капитал		
Акционерный капитал	200	100
Нераспределенная прибыль прошлых лет	400	260
Нераспределенная прибыль 2015 года	130	80
Итого собственный капитал	730	440
Обязательства	270	160
Итого собственный капитал и обязательства	1000	600

Задание:

подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении группы «Альфа» на 31 декабря 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.4

Рассчитаем неконтролирующую долю на дату приобретения 01.01.15: $(100 + 260) \times 25\% = 90$ тыс. долл.

Остальные шаги полностью аналогичны решению задания 12.1.

Таблица 12.10. Консолидационный отчет о финансовом положении на 31 декабря 2015 года, \$'000

Статьи	«Альфа»	+	«Бета»	Корректировки	Итого группа
Активы					
Долгосрочные активы	250	+	210		460
Инвестиция в «Бету»	400	+	–	(400)	–

Статьи	«Альфа»	+	«Бета»	Корректировки	Итого группа
Гудвил	–		–	400 + 90 + + (100) + (260)	130
Дебиторская задолженность	200	+	190	(90)	300
Запасы	100	+	140	(12)	228
Денежные средства	50	+	60		110
Итого активы	1000		600	(372)	1228
Собственный капитал					
Акционерный капитал	200	+	100	(100)	200
Нераспределенная прибыль прошлых лет	400	+	260	(260)	400
Нераспределенная прибыль 2015 года	130	+	80	(20) + (12)	178
Неконтролирующая доля	–		–	90 + 20	110
Итого собственный капитал	730		440		888
Обязательства	270	+	160	(90)	340
Итого собственный капитал и обязательств	1000		600	(372)	1228

12.1.4. Контроль над объектом инвестиций и требование к учетной политике группы

Рассмотрим подробнее понятие «контроль» с точки зрения МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

Напомним, что **дочерняя компания** — это компания, находящаяся под контролем другого предприятия.

Контроль над объектом инвестиций существует, если инвестор:

- обладает **полномочиями** в отношении объекта инвестиций;
- подвергается **рискам**, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или **имеет право** на получение такого дохода;
- **имеет возможность влиять на доход** при помощи осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

При этом **полномочия** — это существующие (реальные) права, предоставляющие возможность управлять значимой деятельностью.

В действующей редакции МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» не рассматривается порядок определения доли инвестора для выявления контроля. Вместо этого мы проверяем наличие критериев контроля.

Безусловно, если инвестор владеет более чем 50-процентным пакетом обыкновенных акций, можно утверждать (за редким исключением), что он контролирует объект инвестиций.

В то же время критерии контроля позволяют идентифицировать дочернюю (контролируемую) компанию, даже если доля инвестора в акционерном капитале объекта инвестиций менее 50%. При этом другие акционеры имеют незначительные пакеты и не могут объединяться для проведения своих решений на совете директоров или собрании акционеров.

Например, пакета акций в 40% достаточно для установления контроля над компанией, у которой существует еще несколько сотен акционеров, самый крупный пакет акций которых не превышает одного процента от общего количества акций компании, и эти акционеры практически не в состоянии объединяться для принятия согласованных решений.

МСФО (IFRS) 10 определяет, что консолидация дочерней компании должна осуществляться с **момента получения контроля** над объектом инвестиций.

При этом консолидированная отчетность должна составляться на основе **единой учетной политики** группы и на **одну отчетную дату**. Если кто-то из членов группы использует учетную политику, отличную от групповой (даже сама материнская компания), то при консолидации должны быть сделаны соответствующие корректировки, приводящие отчетность члена группы к единой учетной политике группы.

Допустим, в учетной политике материнской компании (как отдельного предприятия) предусмотрена последующая оценка основных средств по модели фактических затрат, а в учетной политике группы — по модели переоцененной стоимости. Для компании это может быть выгодно, когда отдельная отчетность представляется в государственные (и налоговые) органы, а консолидированная отчетность представляется инвесторам и банкам для принятия решения о финансировании тех или иных проектов. Тем не менее при консолидации материнская компания должна скорректировать свою отдельную отчетность таким образом, как если бы в ней учитывались основные средства по модели переоцененной стоимости.

12.2. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» был выпущен в январе 2008 года. Его основная цель — определить порядок учета процесса приобретения дочерних компаний.

Разберем три важных вопроса, которые тестируются на экзамене ДипИФР-Рус, — это оценка:

- гудвила при покупке бизнеса и порядок его обесценения;
- переданного возмещения по справедливой стоимости;
- чистых активов приобретенного предприятия по справедливой стоимости.

12.2.1. Оценка гудвила при покупке бизнеса и порядок обесценения

Мы уже разобрали выше, что оценка гудвила зависит от порядка определения неконтролирующей доли, которая может оцениваться на дату приобретения по справедливой стоимости или пропорционально доле участия в справедливой стоимости чистых активов.

Общая формула расчета гудвила не зависит от способа оценки неконтролирующей доли.

$$\text{Гудвил} = \text{Переданное возмещение} + \text{Неконтролирующая доля} - \text{Приобретенные чистые активы.}$$

В исключительно редких случаях результат расчета по этой формуле может быть отрицательным. Это возможно, когда справедливая стоимость приобретенных чистых активов предприятия больше переданного возмещения и стоимости неконтролирующей доли (на практике это встречается, когда бывшие акционеры вынуждены срочно продать акции для расчета с кредиторами или продажа предприятия является принудительной процедурой).

В этом случае компания-покупатель должна:

- еще раз провести оценку справедливой стоимости идентифицируемых активов и принятых обязательств приобретенного предприятия;
- признать доход от приобретения. При этом сумма дохода относится только к компании-покупателю, то есть к контролирующей доле.

После расчета гудвила (если его значение не получилось отрицательным) материнская компания должна распределить его на соответствующие генерирующие единицы. Непосредственно такое распределение не отражается в учете, а используется исключительно для дальнейшего тестирования гудвила на обесценение.

Напомним, что в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» **генерирующая единица** (единица, генерирующая денежные средства, — ЕГДС) — это наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

Таким образом, только что приобретенная дочерняя компания представляет собой одну или несколько генерирующих единиц, на которые должен быть распределен гудвил.

Ежегодно гудвил должен тестироваться на обесценение. Конкретная дата тестирования устанавливается учетной политикой, но если дочерняя компания приобретена в течение отчетного периода, тест на обесценение необходимо провести в конце отчетного периода.

При обесценении гудвила сумма обесценения относится:

- на контролирующую и неконтролирующую доли пропорционально доле участия контролирующих и неконтролирующих акционеров, если первоначально неконтролирующая доля оценивалась по справедливой стоимости;
- только на контролирующую долю, если первоначально неконтролирующая доля оценивалась пропорционально доле участия в справедливой стоимости чистых активов.

При этом от метода оценки неконтролирующей доли зависит порядок проведения теста на обесценение.

Тест на обесценение при оценке неконтролирующей доли по справедливой стоимости

В этом случае тест на обесценение проводится достаточно просто. Балансовая стоимость генерирующей единицы с отнесенным на нее гудвилем сравнивается с возмещаемой

стоимостью генерирующей единицы. Обесценение — это сумма превышения балансовой стоимости с отнесенным на нее гудвилем над возмещаемой стоимостью генерирующей единицы.

Формула обесценения выглядит так:

$$\text{Обесценение} = \text{Гудвил} + \text{БС ЕГДС} - \text{Возмещаемая стоимость},$$

где БС ЕГДС — балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства.

Тест на обесценение при оценке неконтролирующей доли пропорционально доле участия в справедливой стоимости чистых активов

Поскольку в этом случае гудвил относится только к контролирующей доле (то есть является неполным), порядок обесценения нужно разбить на несколько шагов.

Шаг 1. Расчет «полного» гудвила (с учетом гипотетической части неконтролирующей доли).

Допустим, гудвил, относящийся только к контролирующей доле, равен 100 тыс. долл. Материнская компания контролирует 80% акционерного капитала дочерней компании. «Полный» гудвил равен 125 тыс. долл. ($100 / 0,8$).

Шаг 2. Тест на обесценение в обычном порядке.

Допустим, балансовая стоимость чистых активов дочерней компании на дату проведения теста равна 700 тыс. долл. (без учета гудвила), а возмещаемая сумма — 750 тыс. долл. Обесценение составит 75 тыс. долл. ($700 \text{ тыс.} + 125 \text{ тыс.} - 750 \text{ тыс.}$).

Шаг 3. Расчет суммы обесценения, относящейся к контролирующей доле, и гудвила после обесценения.

Обесценение, относящееся к контролирующей доле, равно 60 тыс. долл. ($75 \times 80\%$).

Эта сумма обесценения будет полностью отнесена на контролируемую долю. При этом обесценения неконтролирующей доли не возникает.

Балансовая стоимость гудвила после проведения теста на обесценение — 40 тыс. долл. ($100 \text{ тыс.} - 60 \text{ тыс.}$).

В общем виде формулу обесценения гудвила в этом случае можно представить так:

$$\text{Обесценение гудвила} = \text{Доля Группы} \times (\text{Гудвил} / \text{Доля Группы} + \text{БС ЕГДС} - \text{Возмещаемая стоимость}).$$

Продемонстрируем данные подходы на примере.

ПРИМЕР 12.5. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ГУДВИЛА В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ПОРЯДКА ОЦЕНКИ НЕКОНТРОЛИРУЮЩЕЙ ДОЛИ

1 апреля 2015 года компания «Альфа» приобрела 60% обыкновенных акций компании «Бета» за 720 тыс. долл. Справедливая стоимость активов и обязательств компании «Бета» на 1 апреля 2015 года существенно не отличалась от балансовых значений, представленных в отчетности на 31 марта 2015 года, и составляла 1 млн долл.

Справедливая стоимость неконтролирующей доли на 1 апреля 2015 года оценивается в 450 тыс. долл.

На 31 марта 2016 года балансовая стоимость чистых активов «Беты» составляет 1,3 млн долл., а возмещаемая стоимость — 1,4 млн долл.

Задание:

объясните, как данная операция должна быть отражена в отчетности за год, закончившийся 31 марта 2016 года, при условии, что неконтролирующая доля оценивается на дату приобретения:

а) по справедливой стоимости;

б) пропорционально доле участия в чистых активах «Беты».

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.5

«Пункт а». Неконтролирующая доля оценивается по справедливой стоимости.

Гудвил на дату приобретения (01.04.15), \$'000:

Переданное возмещение	720
справедливая стоимость неконтролирующей доли	450
справедливая стоимость чистых активов на дату приобретения	(1000)
итого гудвил на 01.04.15	170

Тест на обесценение 31.03.16:

балансовая стоимость «Беты» с отнесенным на нее гудвилом (1300 + 170)	1470
возмещаемая сумма	(1400)
итого обесценение гудвила	70

Обесценение гудвила относится на расходы периода (Дт «Прибыли и убытки») в сумме 70 тыс. долл., в том числе:

на контролирующую часть ($70 \times 60\%$)	42 тыс. долл.;
на неконтролирующую часть ($70 \times 40\%$)	28 тыс. долл.

Балансовая стоимость гудвила на 31.03.16 равна 100 тыс. долл. (долгосрочный актив) (170 тыс. – 70 тыс.).

Пункт «б». Неконтролирующая доля оценивается пропорционально доле участия в чистых активах «Беты».

Гудвил на дату приобретения (01.04.15), \$'000:

Переданное возмещение	720
неконтролирующая доля ($1000 \times 40\%$)	400
справедливая стоимость чистых активов на дату приобретения	(1000)
итого гудвил на 01.04.15	120

«Полный» гудвил с учетом гипотетической неконтролирующей доли равен 200 тыс. долл. (120 тыс. долл. / 0,6%).

Тест на обесценение 31.03.16:

балансовая стоимость «Беты» с отнесенным на нее гудвилом (1300 + 200)	1500
возмещаемая сумма	(1400)
итого обесценение «полного» гудвила	100

Обесценение гудвила, относящегося к контролирующей доле, составит 60 тыс. долл. ($100 \times 60\%$).

Обесценение гудвила относится на расходы периода (Дт «Прибыли и убытки») в сумме 60 тыс. долл. и только на контролирующую долю.

Балансовая стоимость гудвила на 31.03.16 равна 60 тыс. долл. (долгосрочный актив) ($120 \text{ тыс.} - 60 \text{ тыс.}$).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	Вариант А	Вариант В
Убыток от обесценения гудвила	(70)	(60)
в том числе относящийся к:		
контролирующей доле	(42)	(60)
неконтролирующей доле	(28)	—

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

	Вариант А	Вариант В
Долгосрочные активы		
Гудвил	100	60

12.2.2. Оценка по справедливой стоимости переданного возмещения и чистых активов приобретенного предприятия

При приобретении дочерней компании МСФО (IFRS) 3 требует оценить по **справедливой стоимости** на дату приобретения:

- переданное возмещение за контроль над компанией;
- идентифицируемые активы и обязательства приобретенной компании, при этом оценка по справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств должна быть отражена в консолидированной отчетности.

Оценка по справедливой стоимости переданного возмещения

На экзамене ДипИФР-Рус тестируются следующие способы приобретения дочерней компании в зависимости от характера переданного возмещения.

Возмещение за акции дочерней компании может представлять собой:

- **денежные средства;**
- **обмен на акции материнской компании;**
- **отложенное возмещение денежными средствами** — обязательство покупателя передать дополнительные денежные средства прежним собственникам со сроком платежа более 12 месяцев с даты приобретения дочерней компании (проще говоря, это способ приобретения акций с отсрочкой платежа);

- **отложенное возмещение акциями материнской компании** — обязательство покупателя передать дополнительные акции материнской компании прежним собственникам со сроком передачи более 12 месяцев с даты приобретения дочерней компании;
- **условное возмещение** — обязательство покупателя передать дополнительные активы прежним собственникам при наступлении определенных будущих событий или при выполнении определенных условий.

Кроме того, покупатель может нести **затраты, связанные с приобретением** акций дочерней компании.

Рассмотрим каждый из этих элементов подробнее.

1. Денежные средства.

Их оценка по справедливой стоимости на дату приобретения не составляет трудности.

2. Обмен на акции материнской компании.

Оценка возмещения осуществляется по справедливой стоимости предоставленного возмещения, то есть по справедливой стоимости предоставленных акций материнской компании.

Допустим, материнская компания получает контроль над предприятием, приобретая 80 млн его акций. Покупка осуществляется путем обмена 5 акций предприятия на 3 акции материнской компании. Справедливая стоимость одной акции материнской компании равна 10 долл., а справедливая стоимость одной акции предприятия — 5 долл.

Переданное возмещение будет оцениваться так.

Количество акций материнской компании, которые были предоставлены в обмен на акции предприятия, равно 48 млн штук (80 млн шт. / 5×3). Справедливая стоимость возмещения равна 480 млн долл. (48 млн шт. \times 10 долл.).

3. Отложенное возмещение денежными средствами.

Его справедливая стоимость определяется путем приведения (дисконтирования) его к дате приобретения по рыночной ставке процента. В дальнейшем обязательство амортизируется по модели эффективной ставки процента в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Например, материнская компания приобрела контрольный пакет акций предприятия 1 октября 2015 года за 300 тыс. долл. Материнская компания должна выплатить 300 тыс. долл. прежним акционерам 30 сентября 2017 года. Рыночная ставка, по которой материнская компания может привлечь финансирование, равна 9% годовых.

Справедливая стоимость отложенного возмещения на 1 октября 2015 года — 252,5 тыс. долл. ($300 / 1,09^2$). За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, расходы на финансирование составят 22,7 тыс. долл. ($252,5 \times 9\%$), а за год, закончившийся 30 сентября 2017 года, — 24,8 тыс. долл. ($((252,5 + 22,7) \times 9\%)$ соответственно).

4. Отложенное возмещение акциями материнской компании.

Его справедливая стоимость определяется исходя из справедливой стоимости акций материнской компании на дату приобретения и в дальнейшем не изменяется.

Такой подход вытекает из требований МСФО (IFRS) 2 «Платежи с использованием акций».

Например, материнская компания приобрела контрольный пакет акций предприятия 1 октября 2015 года. Стороны договорились, что материнская компания должна передать прежним акционерам 5 млн собственных акций 30 сентября 2017 года. Справедливая стоимость одной акции составляет:

- на 1 октября 2015 года — 10 долл.;
- на 30 сентября 2016 года — 11 долл.;
- на 30 сентября 2017 года — 12 долл.

Справедливая стоимость возмещения оценивается на 1 октября 2015 года в сумме 50 млн. долл. (5 млн. акций × 10 долл.) и в дальнейшем не изменяется, вне зависимости от того, какой рыночный курс у акций будет в дальнейшем.

5. Условное возмещение.

Условное возмещение оценивается по справедливой стоимости на дату приобретения дочерней компании и на каждую отчетную дату. Разница между оценкой на начало периода (дата приобретения) и отчетную дату относится на расходы периода (в задачах экзамена ДипИФР-Рус это чаще всего управленческие расходы).

Например, материнская компания приобрела контрольный пакет акций предприятия 1 октября 2015 года. В соответствии с достигнутым соглашением, материнская компания должна уплатить прежним акционерам 800 тыс. долл. 30 сентября 2017 года при условии, что суммарная прибыль за 2 года составит не менее 500 тыс. долл. Справедливая стоимость условного обязательства составляет:

- на 1 октября 2015 года — 610 тыс. долл.;
- на 30 сентября 2016 года — 670 тыс. долл.;
- на 30 сентября 2017 года — 800 тыс. долл.

Таким образом, возмещение на дату приобретения (1 октября 2015 года) будет оценено в сумме 610 тыс. долл. За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, управленческие расходы составят 60 тыс. долл. (670 тыс. – 610 тыс.), а за год, закончившийся 30 сентября 2017 года, — 130 тыс. долл. (800 тыс. – 670 тыс.). На экзамене ДипИФР-Рус справедливая стоимость условного возмещения на дату приобретения и каждую отчетную дату всегда будет указана.

6. Затраты, связанные с приобретением акций дочерней компании.

Затраты на приобретение акций дочерней компании всегда относятся на расходы периода в соответствии с МСФО (IFRS) 3. Это исключение из порядка учета затрат на приобретение финансовых инструментов, установленного МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (а инвестиции в акции — это долевого финансовый инструмент). Напомним, что затраты на приобретение финансовых инструментов включаются в их первоначальную стоимость, кроме финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

На экзамене ДипИФР-Рус затраты на приобретение акций дочерней компании часто тестируются вместе с затратами на выпуск собственных акций, предназначенных для обмена на акции дочерней компании.

В этом случае:

- затраты на приобретение акций дочерней компании относятся на расходы периода (чаще всего экзаменатор их включает в состав «Управленческих расходов»);
- затраты на выпуск собственных акций относятся на счет «эмиссионного дохода».

Например, материнская компания получает контроль над предприятием путем обмена своих акций на его акции. Материнская компания понесла затраты 5 млн долл., связанные с юридическими и профессиональными услугами. Из этой суммы 2 млн долл. было израсходовано на выпуск акций.

В консолидированной финансовой отчетности затраты на приобретение акций дочернего предприятия в сумме 3 млн долл. (5 млн – 2 млн) будут отнесены на управленческие расходы. А сумма 2 млн долл., связанная с выпуском собственных акций, будет отнесена в дебет «эмиссионного дохода».

Оценка по справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретенного предприятия

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 компания должна оценить по справедливой стоимости идентифицируемые активы и обязательства дочерней компании на дату приобретения.

На экзамене ДипИФР-Рус обычно производится оценка по справедливой стоимости следующих активов и обязательств:

- основных средств (как амортизируемых, так и неамортизируемых);
- идентифицируемых нематериальных активов, которые не учитывались в отчетности дочерней компании как внутренне созданные;
- условных обязательств дочерней компании, отток экономических выгод по которым возможен (то есть вероятность оттока выгод составляет менее 50%);
- полученных займов по ставке, отличной от рыночной стоимости на дату приобретения;
- запасов;
- отложенного налога.

У слушателей часто возникает вопрос: если мы корректируем балансовую стоимость актива или обязательства, то в корреспонденции с каким счетом проводятся эти корректировки?

Каждая из этих корректировок проводится с корреспонденцией «собственного капитала» дочернего предприятия на дату приобретения. Напомним, что собственный капитал дочернего предприятия полностью элиминируется с суммой инвестиций в дочернее предприятие и неконтролирующей долей. Результатом этого элиминирования на дату приобретения является гудвил.

Рассмотрим подробнее каждый элемент финансовой отчетности, по которому возможна корректировка по справедливой стоимости.

1. **Основные средства.** Балансовая стоимость основных средств корректируется до справедливой стоимости. При этом сумма корректировки, относящаяся к аморти-

зируемым основным средствам, в дальнейшем относится на расходы периода (чаще всего на себестоимость реализации) в консолидированной финансовой отчетности по сроку полезного использования этого основного средства, то есть фактически амортизируется.

2. **Идентифицируемые нематериальные активы**, которые не учитывались в отчетности дочерней компании. Дочерней компании могут принадлежать, но не учитываться в отчетности внутренне созданные нематериальные активы, по которым невозможно выделить этап разработки. Чаще всего это торговые марки. Тем не менее оценить справедливую стоимость этих нематериальных активов (торговых марок) возможно. Поэтому в консолидированной финансовой отчетности эти нематериальные активы учитываются по справедливой стоимости на дату приобретения дочернего предприятия и амортизируются по сроку полезного использования. Амортизация таких нематериальных активов относится на себестоимость реализации (для целей экзамена ДипИФР-Рус).
3. **Условные обязательства дочерней компании**, отток экономических выгод по которым не является вероятным, не признаются в отдельной финансовой отчетности дочерней компании. Однако МСФО (IFRS) 3 требует, чтобы данные условные обязательства были признаны в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения в качестве резерва. Данный резерв учитывается в консолидированной финансовой отчетности до момента, пока данное обязательство не будет урегулировано (или аннулировано).
4. **Полученные займы** по ставке, отличной от рыночной ставки на дату приобретения. Справедливая стоимость займа на дату приобретения определяется путем приведения (дисконтирования) будущих денежных потоков к рыночной ставке, существующей на дату приобретения. В дальнейшем в консолидированной отчетности заем амортизируется по этой рыночной ставке, а в отдельной финансовой отчетности дочернего предприятия — по первоначальной эффективной ставке. Разница между корректировками на дату приобретения и на каждую последующую отчетную дату относится на финансовые расходы.

Например, материнская компания 1 октября 2015 года приобрела контрольный пакет акций дочерней компании. На 1 октября 2015 года дочернее предприятие имело непогашенный заем в сумме 10 млн долл. Заем подлежит погашению 30 сентября 2017 года. Проценты уплачиваются ежегодно 30 сентября каждого года по ставке 10% годовых. Рыночная ставка финансирования на 1 октября 2015 года составляет 8% годовых.

Определим консолидационные корректировки по займу на дату приобретения и 30 сентября 2016 года.

Дочерняя компания должна выплатить на 30.09.16 проценты по займу в сумме 1 млн долл. и произвести погашение займа 30.09.17 в сумме 11 млн долл. (10 млн долл. – тело займа + 1 млн долл. – проценты по займу).

Приведенная сумма будущих денежных платежей по рыночной ставке 8% равна 10 357 тыс. долл. ($1000 / 1,08 + 11\,000 / 1,08^2$).

Таким образом, консолидационная корректировка займа на 01.10.15 составляет 357 тыс. долл. в сторону увеличения.

Балансовая стоимость займа в консолидированной финансовой отчетности на 30.09.16 равна 10 186 тыс. долл. ($10\,357 + 10\,357 \times 8\% - 1000$).

В отдельной финансовой отчетности дочернего предприятия на 30.09.16 заем будет учитываться в сумме 10 000 тыс. долл. Консолидационная корректировка займа в сторону увеличения составляет 186 тыс. долл. Дополнительные финансовые расходы, отражаемые как консолидационная корректировка, составят 171 тыс. долл. (357 тыс. – 186 тыс.).

5. Запасы. В отдельной финансовой отчетности дочерней компании запасы учитываются по наименьшей величине из:

- себестоимости приобретения (изготовления);
- чистой цены реализации.

На дату приобретения запасы должны быть оценены по справедливой стоимости. Корректировка запасов производится в консолидированной финансовой отчетности. Как правило, на отчетную дату запасы, которые были в наличии на дату приобретения, уже реализованы, поэтому корректировка запасов списывается на себестоимость реализации.

6. Отложенный налог. На сумму всех вышеперечисленных корректировок начисляется отложенный налог как на дату приобретения, так и на отчетную дату (на которую готовится консолидированная отчетность). Как правило, в экзаменационных заданиях прямо указано, нужно ли учитывать влияние отложенного налогообложения.

Рассмотрим оценку по справедливой стоимости переданного возмещения и идентифицируемых активов и обязательств на примере. Он приближен к экзаменационному заданию на консолидацию, поэтому ответ будет построен именно таким образом (и мы настоятельно рекомендуем попробовать решить это задание самостоятельно).

На первом этапе необходимо выделить на листе для ответов место для каждого из расчетов:

- расчет 1 — гудвил (выделите на него 2 страницы);
- расчет 2 — нераспределенная прибыль группы (выделите на него 1 страницу);
- расчет 3 — неконтролирующая доля (выделите 0,5 страницы);
- расчет 4 — прочие компоненты капитала;
- расчет 5 — построчные корректировки:
 - основных средств;
 - нематериальных активов;
 - запасов;
 - отложенного налога;
 - обязательств группы.

При решении каждый смысловой блок задания рассчитывайте отдельно, разнося результаты вычислений в каждый расчет. В результате вы будете двигаться по заданию постепенно, шаг за шагом, параллельно заполняя расчеты своими вычислениями.

После представленного ответа мы прокомментируем ход решения.

ПРИМЕР 12.6. ОЦЕНКА ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ПЕРЕДАННОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ И ИДЕНТИФИЦИРУЕМЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПРИОБРЕТЕННОЙ КОМПАНИИ

«Альфа» имеет инвестицию в компании «Бета». Выписка из отчетов о финансовом положении «Альфы» и «Беты» на 31 марта 2016 года представлена ниже, \$'000:

Статьи	«Альфа»	«Бета»
Собственный капитал и обязательства		
Собственный капитал:		
Акционерный капитал (номинал акции 1 долл.)	300 000	150 000
Нераспределенная прибыль	250 000	140 000
Прочие компоненты собственного капитала	40 000	33 500
Итого собственный капитал	590 000	323 500

Примечание 1. Инвестиции «Альфы» в компанию «Бета»

1 апреля 2015 года «Альфа» приобрела 90 млн акций компании «Бета» путем обмена своих акций на акции «Бета». Условия приобретения были следующие.

«Альфа» выпустила одну акцию в обмен на каждые три акции, приобретаемые у «Беты». На 1 апреля 2015 года рыночная стоимость одной акции «Альфы» составляла 4 долл., а рыночная стоимость одной акции «Беты» — 2 долл. 20 центов.

«Альфа» должна сделать отложенный платеж существующим акционерам «Беты» 31 марта 2017 года из расчета 1 долл. за каждую приобретенную акцию «Беты». На 1 апреля 2015 года ставка, по которой «Альфа» осуществляла заимствования, составляла 8% годовых.

По условиям соглашения «Альфа» также согласилась на дополнительный платеж в размере 1 доллара 20 центов за каждую приобретенную акцию. Платеж будет произведен 30 сентября 2017 года, если суммарное значение прибыли «Беты» за 2 года (оканчивающихся 31 марта 2016 года и 31 марта 2017 года) превысит плановый показатель. Справедливая стоимость данного условного возмещения на 1 апреля 2015 года составляла 40 млн долл. К 31 марта 2016 года справедливая стоимость условного возмещения выросла до 48 млн долл.

В связи с данным приобретением «Альфа» понесла затраты в размере 3,5 млн долл. на юридические и профессиональные услуги. Из этой суммы 1,5 млн долл. было израсходовано на выпуск акций.

В соответствии с учетной политикой группы, неконтролирующая доля участия в дочерних компаниях отражается на дату приобретения по справедливой стоимости. Рыночная стоимость одной акции «Беты» на 1 апреля 2015 года может быть использована для этой цели.

На 1 апреля 2015 года в отдельной финансовой отчетности «Беты» были отражены следующие резервы:

- нераспределенная прибыль в размере 60 млн долл.;
- прочие компоненты собственного капитала в размере 20 млн долл.

Руководство «Альфы» провело оценку справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств «Беты» на 1 апреля 2015 года. Проведенная оценка выявила следующее:

- недвижимость балансовой стоимостью 80 млн долл. имела рыночную цену в 100 млн долл. (в том числе амортизируемый компонент составлял соответственно 40 млн и 55 млн долл.). Предполагаемый срок полезной службы амортизируемого компонента на 1 апреля 2015 года — 10 лет;

- оборудование балансовой стоимостью 20 млн долл. имело справедливую стоимость 24 млн долл. Предполагаемый срок полезной службы оборудования на 1 апреля 2015 года составлял 8 лет, и эта оценка остается в силе. В течение года, завершившегося 31 марта 2016 года, 10% этого оборудования «Беты» вышло;
- по оценкам руководства «Альфы», справедливая стоимость торговой марки «Беты», разработанной внутри компании, составила 12 млн долл. Предполагаемый срок ее полезной службы на 1 апреля 2015 года — 10 лет;
- обязательство по займу, отраженному по амортизированной стоимости, составляет 10 млн долл. Фиксированная годовая ставка процента, выплачиваемого в конце каждого года (31 марта) по данному займу, составляет 12%. Заем подлежит погашению 31 марта 2016 года. На 31 марта 2015 года рыночные процентные ставки для аналогичных заимствований составляли 8% годовых;
- по состоянию на 31 марта 2015 года «Бете» был предъявлен иск одним из покупателей на 9,63 млн долл. Юридическая служба «Беты» оценивает возможность проигрыша «Беты» по данному судебному делу в размере 20%. Юридическая служба «Альфы» согласна с этой оценкой. «Бета» отразила данную ситуацию как условное обязательство и раскрыло его в примечаниях к финансовой отчетности за год, завершившийся 31 марта 2015 года. 31 марта 2016 года суд принял решение в пользу «Беты»;
- запасы балансовой стоимостью 11 млн долл. имели рыночную цену 16 млн долл. После 1 апреля 2015 года данные запасы были проданы.

Корректировки до справедливой стоимости не были отражены в отдельной финансовой отчетности «Беты». В консолидированной финансовой отчетности корректировки до справедливой стоимости будут отражаться как временные разницы для целей расчета отложенного налога. Ставка налога, применяемая к временным разницам, составляет 25%.

Примечание 2. Прочие компоненты капитала

Прочие компоненты капитала «Беты» возникли в связи с наличием у нее инвестиций в долевые финансовые инструменты, учитываемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Примечание 3. Проверки на обесценение — «Бета»

Руководство компании «Альфа» рассматривает «Бету» как отдельную генерирующую единицу. На 31 марта 2016 года возмещаемая стоимость «Беты» составляет 420 млн долл.

Задание:

Подготовьте следующие расчеты для подготовки консолидированного отчета о финансовом положении компании «Альфа» по состоянию на 31 марта 2016 года:

- 1. Расчет гудвила.**
- 2. Расчет нераспределенной прибыли группы.**
- 3. Расчет неконтролирующей доли.**
- 4. Расчет прочих компонентов капитала.**

Укажите, какие корректировки должны быть произведены на 31 марта 2016 года в отношении:

- 1) основных средств;**
- 2) нематериальных активов;**
- 3) запасов;**
- 4) отложенного налога;**
- 5) обязательств Группы.**

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.6**Определение доли владения**

Контролирующая доля = 90 млн шт. / 150 млн шт. = 60%.

Неконтролирующая доля = (150 – 90) млн шт. / 150 млн шт. = 40%.

Все расчеты выполнены в тысячах долларов.

Расчет 1. Гудвил**Справедливая стоимость «Беты»:**

Инвестиции: 90 000 тыс. акций × 1/3 × 4 долл.	120 000
Отложенный платеж: 90 000 / (1,08) ²	77 160
Условный платеж:	40 000
Справедливая стоимость неконтролирующей доли: 60 000 тыс. акций × 2,2 долл.	132 000
Итого справедливая стоимость «Беты»	369 160

Справедливая стоимость чистых активов «Беты»:

Статья	01.04.15	31.03.16	Изменение за год
Акционерный капитал	150 000	150 000	–
Нераспределенная прибыль	60 000	140 000	80 000
Компоненты собственного капитала	20 000	33 500	13 500
Итого балансовая стоимость	230 000	323 500	93 500
Корректировки по справедливой стоимости:			
Недвижимость	20 000	18 500	(1500) 15 000 / 10 лет
Оборудование	4000	3150 4000 × 7/8 лет × 90%	(850)
Торговая марка	12 000	10 800	(1200) 12 000 / 10 лет
Заем	(370) (10 000 – 10 000 × × 1,12 / 1,08)	–	370
Условное обязательство	(9630)	–	9630
Запасы	5000	–	(5000)
Предварительный итог корректировок	31 000	32 450	1450
Отложенный налог 25%	(7750)	(8113)	(363)
Итого справедливая стоимость	253 250	347 837	94 587

Изменение справедливой стоимости чистых активов «Беты» в сумме 94 587 тыс. долл. связано:

С изменением капитала на сумму	13 500
С изменением прибыли и убытков на сумму	81 087
	(94 587 – 13 500)

Гудвил на 01.04.15 равен 115 910 тыс. долл. (369 160 – 253 250).

Тест на обесценение на 31.03.16:

Балансовая стоимость «Беты» + гудвил 463 747 тыс. долл. (347 837 + 115 910).

Возмещаемая сумма	(420 000)
Обесценение	43 747

Гудвил на 31.03.16 равен 72 163 тыс. долл. (115 910 – 43 747).

Расчет 2. Нераспределенная прибыль группы «Альфа»

Нераспределенная прибыль «Альфы» из условия	250 000
Проценты на отложенное возмещение ($77\,160 \times 8\%$)	(6173)
Увеличение справедливой стоимости условного возмещения ($48\,000 - 40\,000$)	(8000)
Расходы на приобретение «Беты» ($3500 - 1500$)	(2000)
Прибыль «Беты» за год ($81\,087 \times 60\%$)	48 652
Обесценение гудвила ($43\,747 \times 60\%$)	(26 248)
Итого нераспределенная прибыль группы	256 231

Расчет 3. Неконтролирующая доля

Справедливая стоимость неконтролирующей доли (расчет 1)	132 000
Прибыль «Беты» за год ($81\,087 \times 40\%$)	32 435
Увеличение прочих компонентов капитала за год ($13\,500 \times 40\%$)	5400
Обесценение гудвила ($43\,747 \times 40\%$)	(17 499)
Итого неконтролирующая доля	152 336

Расчет 4. Прочие компоненты капитала

Прочие компоненты капитала «Альфы» из условия	40 000
Затраты на выпуск собственных акций	(1500)
Увеличение прочих компонентов капитала за год ($13\,500 \times 60\%$)	8100
Итого прочие компоненты капитала группы	46 600

Выписка из консолидированного отчета о финансовом положении «Альфы» на 31 марта 2016 года, \$'000

	Корректировки	Группа
Долгосрочные активы		
Основные средства (расчет 1)	18 500 + 3150	21 650
Нематериальные активы (расчет 1)		10 800

Гудвил (расчет 1)		72 163
Собственный капитал		
Акции		300 000
Нераспределенная прибыль (расчет 2)		256 231
Прочие компоненты капитала (расчет 4)		46 600
Неконтролирующая доля (расчет 3)		152 336
Долгосрочные обязательства		
Отложенный налог (расчет 1)		8113
Краткосрочные обязательства		
Отложенный платеж	77 160 + 6173 (расчет 2)	83 333
Условный платеж	40 000 + 8000 (расчет 2)	48 000

Комментарий к решению примера 12.6

Основная методика выполнения данных заданий — последовательное разнесение результатов вычислений по заранее подготовленным расчетам. Подготовка консолидированного отчета о финансовом положении удобна тем, что каждая операция (если она еще не учтена в предварительной отчетности) должна отражаться дважды (уменьшая активы, мы должны увеличить другой актив либо уменьшить пассивы). Иными словами, при формировании консолидированного отчета о финансовом положении активно работает принцип двойной записи, помогая нам не делать ошибок.

Рассмотрим «Расчет справедливой стоимости «Беты» в расчете 1.

По умолчанию (если не указано иное) выпуск акций «Альфы» уже отражен в ее отчетности, поэтому мы рассчитываем справедливую стоимость возмещения путем обмена акций (сумма 120 млн долл.) без проведения каких-либо корректировок по другим счетам.

Рассчитывая отложенный платеж (сумма 77 160 тыс. долл.), мы тут же добавляем это значение в обязательства отчета о финансовом положении (обязательно оценивайте, долгосрочное это обязательство или краткосрочное). Затем переходим в расчет 2 для определения процентов на отложенное возмещение (сумма 6173 тыс. долл.) и тут же на эту сумму увеличиваем обязательства в отчете о финансовом положении.

Следующий шаг — отражение условного возмещения как непосредственно в расчете «Справедливая стоимость «Беты»» (сумма 40 млн долл.), так и в обязательствах отчета о финансовом положении. Изменение справедливой стоимости условного возмещения за год (сумма 8 млн долл.) отражается как уменьшение нераспределенной прибыли в расчете 2 и как увеличение обязательств в отчете о финансовом положении.

Неконтролирующая доля (сумма 132 млн долл.) отражается как в расчете 2, так и в расчете 3 «неконтролирующей доли».

Затраты на выпуск акций отражаются в расчете 4 «Прочие компоненты капитала», а затраты на приобретение «Беты» отражаются в расчете 2 «Нераспределенная прибыль группы».

Далее мы немного меняем тактику и, не отвлекаясь на другие расчеты, последовательно доводим расчет 1 до конца, то есть до значения гудвила на отчетную дату. Мы полностью рассчитываем справедливую стоимость чистых активов «Беты» на дату приобретения и отчетную дату (включая изменения за период владения). Анализируем изменения справедливой стоимости «Беты» за время владения (94 587 тыс. долл.): какая часть этих изменений связана с нераспределенной прибылью (81 087 тыс. долл.), а какая с прочими компонентами

капитала (13,5 млн долл.). Далее рассчитываем гудвил на дату приобретения, делаем тест на обесценение и определяем гудвил на отчетную дату.

Только после полного расчета 1 мы разносим его результаты по другим расчетам:

- все корректировки по справедливой стоимости на отчетную дату мы отражаем в отчете о финансовом положении (основные средства и НМА);
- изменение справедливой стоимости чистых активов «Беты», связанное с прочими компонентами капитала (13,5 млн долл.), относится на неконтролирующую долю и прочие компоненты капитала группы пропорционально долям владения;
- изменение справедливой стоимости чистых активов «Беты», связанное с прибылями и убытками (81 087 тыс. долл.), относится на неконтролирующую долю и нераспределенную прибыль группы пропорционально долям владения;
- обесценение гудвила (43 747 тыс. долл.) относится на неконтролирующую долю и нераспределенную прибыль группы пропорционально долям владения;
- значение гудвила на отчетную дату (115 910 тыс. долл.) отражается в отчете о финансовом положении.

Последний шаг — подсчет итогов по расчетам 2, 3 и 4 и отражение их в отчете о финансовом положении.

Данная методика решения консолидационных задач позволит вам выполнять эти задачи легко, не стараясь уместить у себя в голове все подробности задания сразу, а последовательно выполняя задание от абзаца к абзацу.

12.3. МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»

В мае 2011 года МСФО (IAS) 27 был значительно пересмотрен и получил свое сегодняшнее название «Отдельная финансовая отчетность». Стандарт регулирует представление и раскрытие информации об инвестициях в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия в отдельной финансовой отчетности.

Международные стандарты не требуют представления отдельной финансовой отчетности и не устанавливают, какие предприятия должны ее представлять. Но если предприятие представляет свою отдельную финансовую отчетность в соответствии с требованиями надзорных органов или бирж, то инвестиции в дочерние компании, ассоциированные и совместные предприятия должны соответствовать требованиям МСФО (IAS) 27.

Отдельная финансовая отчетность — это финансовая отчетность предприятия в дополнение к консолидированной финансовой отчетности либо финансовая отчетность предприятия, не имеющего инвестиций в дочерние компании, но имеющего инвестиции в совместные или ассоциированные предприятия.

МСФО (IAS) 27 требует, чтобы в отдельной финансовой отчетности инвестиции в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия были представлены одним из трех методов:

- по первоначальной (фактической) стоимости;
- в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- с использованием метода долевого участия (метод долевого участия будет рассмотрен в следующем разделе).

Предприятие должно применять единый порядок учета для каждой категории инвестиций, и этот порядок учета должен быть раскрыт в учетной политике предприятия.

На экзамене ДипИФР-Рус этот элемент обычно тестируется в консолидационной задаче. В отдельной отчетности материнской компании инвестиция в ассоциированное или совместное предприятие может учитываться как по первоначальной стоимости, так и в соответствии с МСФО (IFRS) 9 (то есть по справедливой стоимости через прочий совокупный доход либо по справедливой стоимости через прибыли и убытки).

Поэтому при консолидации необходимо:

- исключить признанные прибыли и убытки (или прочий совокупный доход) и привести инвестицию в ассоциированное (совместное) предприятие к фактической стоимости;
- в консолидированной отчетности представить инвестицию в ассоциированное (совместное) предприятие методом долевого участия.

12.4. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»

Первоначально стандарт IAS 28 был принят в апреле 1989 года и назывался «Учет инвестиций в ассоциированные компании». В мае 2011 года стандарт был кардинально переработан и получил новое название.

В новой версии стандарта объединены подходы к представлению инвестиций в ассоциированные и совместные предприятия в консолидированной финансовой отчетности. Ассоциированные и совместные предприятия теперь представляются в консолидированной отчетности только методом долевого участия (ранее для этого использовались разные методы представления).

12.4.1. Определение ассоциированной организации и совместного предприятия

Ассоциированное предприятие (компания) — компания, на деятельность которой инвестор оказывает значительное влияние.

Значительное влияние — правомочность участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не контроль или совместный контроль над этой политикой.

Значительное влияние реализуется, когда инвестор прямо или косвенно владеет более чем 20-процентной долей в акционерном капитале объекта инвестиций (но менее 50%). Если пакет акций инвестора меньше 20%, то наличие значительного влияния должно быть подтверждено нижеприведенными признаками значительного влияния. Также наличие контрольного пакета акций объекта инвестиций, принадлежащих другому инвестору, не исключает наличия значительного влияния, но требует дополнительного анализа.

Существование у инвестора значительного влияния на объект инвестиций подтверждается наличием одного или нескольких признаков:

- представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объектом инвестиций;
- участие в процессе выработки политики, в том числе участие в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли;
- наличие существенных операций между инвестором и его объектом инвестиций;
- обмен руководящим персоналом;
- предоставление важной технической информации.

Рассмотрим в качестве примера инвестиции компании «Альфа» в компании «Гамма» и «Сигма». В акционерном капитале обеих компаний «Альфа» владеет 25-процентной долей. При этом и у «Гаммы», и у «Сигмы» есть контролирующий акционер, владеющий 51-процентным пакетом акций. Представители компании «Альфа» входят в состав совета директоров «Гаммы» и участвуют в решениях по выработке политики компании и по распределению прибыли. В это же время в совете директоров компании «Сигма» отсутствуют представители «Альфы», и «Альфа» не может влиять на операционную политику «Сигмы» и участвовать в принятии решений о распределении прибыли. Между «Альфой» и «Сигмой» отсутствуют какие-либо существенные операции. На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что компания «Альфа» оказывает значительное влияние на «Гамму» и «Гамма» является ассоциированной компанией для «Альфы». В отношении компании «Сигма» у «Альфы» отсутствует возможность оказывать значительное влияние, поэтому «Сигма» не может быть квалифицирована как ассоциированная.

Рассмотрим определения, связанные с совместной деятельностью.

Совместное предпринимательство (совместная деятельность) — это деятельность, совместно контролируемая двумя или большим числом сторон.

Совместное предприятие — это совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.

Обратите внимание!

В определении совместного предприятия указано требование о наличии прав на чистые активы. Это означает, что совместное предприятие — это юридически выделенное лицо.

Совместный контроль — контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, осуществляющих совместный контроль.

Таким образом, ключевое требование для идентификации совместного контроля — это наличие договора с условием единогласного решения всех участников по ключевым вопросам операционной и финансовой деятельности.

На экзамене ДипИФР-Рус, скорее всего, акционерный капитал совместного предприятия будет разделен между участниками на равные доли (допустим, четыре участника совместно контролируют компанию, владея по 25% от общего числа акций). Однако в определении совместного контроля или совместного предприятия не говорится о не-

обходимости именно равного распределения долей. Поэтому может быть протестирована ситуация, когда один из инвесторов имеет долю 20%, а два других инвестора — по 40% в уставном капитале предприятия. При наличии договора, в котором говорится, что вопросы значимой деятельности принимаются единогласно, вы должны идентифицировать, что инвестиция в размере 20% — это инвестиция в совместное предприятие (а не в ассоциированную компанию).

12.4.2. Метод долевого участия в консолидированной отчетности

В консолидированной финансовой отчетности инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия учитываются по методу долевого участия.

Метод долевого участия — метод учета, при котором инвестиции при первоначальном признании оцениваются по фактической стоимости, а затем их стоимость корректируется с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения.

При этом:

- прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций;
- прочий совокупный доход инвестора включает долю инвестора в прочем совокупном доходе объекта инвестиций.

В отчете о финансовом положении мы отражаем инвестицию в ассоциированное или совместное предприятие как долгосрочный актив (на экзамене важно идентифицировать, к какому предприятию относится инвестиция — ассоциированному или совместному).

В отчете о совокупном доходе доходы от ассоциированных и совместных предприятий представляются двумя строками:

- 1) прибыль от ассоциированного (совместного) предприятия. Это прибыль после налогообложения, которая включает в себя:
 - долю инвестора в прибыли и убытке, полученную ассоциированной компанией с момента приобретения;
 - сумму обесценения инвестиции в ассоциированное (совместное) предприятие;
- 2) прочий совокупный доход ассоциированного (совместного) предприятия. Это прочий совокупный доход после налогообложения в доле инвестора, полученный объектом инвестиций с даты приобретения.

Одним из следствий такого представления является корректировка полученных от ассоциированной компании дивидендов. В экзаменационном задании инвестиция в ассоциированную (или совместную компанию) в отдельной отчетности материнской компании, скорее всего, будет учитываться по первоначальной стоимости. В этом случае при переходе от метода первоначальной стоимости к методу долевого участия полученные материнской компанией дивиденды должны быть исключены из строки «Инвестиционный доход» и уменьшена строка «Инвестиция в ассоциированное (совместное) предприятие».

Фактически речь идет о проводке (на сумму полученных от ассоциированного (совместного) предприятия дивидендов:

- Дт «Инвестиционный доход»;
- Кт «Инвестиция в ассоциированное (совместное) предприятие».

Как это выполняется технически, мы покажем на примере, после того как рассмотрим порядок обесценения инвестиции в ассоциированные (совместные) предприятия.

Обесценение инвестиции в ассоциированное (совместное) предприятие

Тест на обесценение инвестиции в ассоциированные (совместные) предприятия проводится так же, как и для любых других долгосрочных активов, — путем сравнения балансовой стоимости и возмещаемой суммы.

Сумма обесценения также отражается по строке «Прибыль от ассоциированного (совместного) предприятия».

Здесь важно понимать, что обесценение списывается в полной сумме и его не нужно дополнительно умножать на долю инвестора. Почему? Дело в том, что мы рассматриваем обесценение не самого ассоциированного (или совместного) предприятия, а только «нашей» инвестиции в это ассоциированное (или совместное) предприятие, поэтому обесценение инвестиции и принимается на прибыли и убытки в полной сумме (без дополнительного умножения на долю инвестора).

ПРИМЕР 12.7. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННУЮ КОМПАНИЮ В КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ С УЧЕТОМ ТЕСТА НА ОБЕСЦЕНЕНИЯ И КОРРЕКТИРОВКИ ДИВИДЕНДОВ

Компания «Альфа» готовит консолидированную финансовую отчетность за год, закончившийся 31 марта 2016 года. 1 октября 2015 года «Альфа» приобрела 40% акций компании «Гамма» за 10 млн долл. В результате этой сделки «Альфа» может оказывать значительное влияние на операционную и финансовую деятельность компании «Гамма», но не может осуществлять контроль или совместный контроль над ее деятельностью.

На момент приобретения балансовая стоимость чистых активов «Гаммы» существенно не отличалась от их справедливой стоимости.

31 декабря 2015 года «Гамма» начислила и выплатила своим акционерам дивиденды в сумме 1,2 млн долл. В своем отдельном отчете о финансовом положении «Альфа» учитывает инвестицию в «Гамма» по первоначальной стоимости. Полученные дивиденды «Альфа» правильно отразила в своем индивидуальном отчете о совокупном доходе по строке «Инвестиционный доход».

Обобщенный отчет о совокупном доходе и об изменении капитала компании «Гамма» за год, закончившийся 31 марта 2016 года, представлен ниже.

Обобщенный отчет о совокупном доходе	Сумма, \$'000
Выручка	27 000
Себестоимость	(18 000)
Валовая прибыль	9000
Прочие доходы и расходы (обобщенно)	(6000)
Чистая прибыль за год	3000

Обобщенный отчет о совокупном доходе	Сумма, \$'000
Прочий совокупный доход	800
Совокупный доход за год	3800
Обобщенный отчет об изменении капитала	
Сальдо на 01.04.15	18 100
Совокупный доход за год	3800
Дивиденды, уплаченные 31.12.15	(1200)
Сальдо на 31.03.16	20 700

Можно обоснованно считать, что чистая прибыль и прочий совокупный доход зарабатываются «Гаммой» равномерно в течение года.

К концу года рыночная ситуация ухудшилась, и 31 марта 2016 года «Альфа» провела оценку возмещаемой стоимости инвестиции в компанию «Гамма», которая составила 10,2 млн долл.

Задание:

а) подготовьте консолидационные корректировки для включения инвестиции в «Гамму» в консолидированный отчет о финансовом положении «Альфы» на 31 марта 2016 года;

б) подготовьте консолидационные корректировки для включения результатов деятельности «Гаммы» в консолидированный отчет о совокупном доходе «Альфы» на 31 марта 2016 года. Вы можете использовать значение обесценения инвестиции в «Гамму», рассчитанное в пункте «а».

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.7

а) корректировки для консолидированного отчета о финансовом положении

Ситуацию регулируют МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IAS) 28.

Инвестиция в компанию «Гамма» должна учитываться как инвестиция в ассоциированную компанию (то есть «Альфа» оказывает существенное влияние на деятельность «Гаммы»).

Так как прибыль и совокупный доход зарабатываются «Гаммой» равномерно, балансовая стоимость чистых активов на дату приобретения (01.10.15) будет равна 20 000 тыс. долл. ($18\,100 + 3800 \times 6 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$).

Увеличение чистых активов «Гаммы» за время владения равно 700 тыс. долл. ($20\,700 \text{ тыс.} - 20\,000 \text{ тыс.}$).

В том числе это увеличение чистых активов связано с:

- увеличением чистой прибыли на 1500 тыс. долл. ($3000 \times 6 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$);
- увеличением прочих компонентов капитала на 400 тыс. долл. ($800 \times 6 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$);
- уменьшением нераспределенной прибыли на сумму выплаченных дивидендов (1200 тыс. долл.).

В консолидированной отчетности инвестиции в ассоциированные предприятия учитываются методом долевого участия.

Метод долевого участия — это метод учета, в соответствии с которым первоначальная инвестиция учитывается по первоначальной стоимости и в дальнейшем корректируется на изменение доли инвестора в чистых активах после приобретения.

Изменение доли инвестора в чистых активах «Гаммы» после приобретения.

Всего 280 тыс. долл. ($700 \times 40\%$), в том числе связанное с увеличением:

- нераспределенной прибыли 120 тыс. долл. ($(1500 - 1200) \times 40\%$);
- прочих компонентов капитала 160 тыс. долл. ($400 \times 40\%$).

Инвестиция в ассоциированное предприятие на 31.03.16 (до момента обесценения) — 10 280 тыс. долл. (10 000 тыс. + 280 тыс.).

Тест на обесценение 31.03.16, \$'000:

Балансовая стоимость инвестиции на 31.03.16	10 280
Возмещаемая сумма на 31.03.16	(10 200)
Обесценение	80

Обесценение относится на нераспределенную прибыль группы и уменьшает величину инвестиции в ассоциированное предприятие.

Инвестиция в ассоциированное предприятие на 31.03.16 — 10 200 тыс. долл. (10 280 – 80).

Воздействие на нераспределенную прибыль группы, \$'000:

Увеличение нераспределенной прибыли «Гаммы»	120
Обесценение инвестиции	(80)
Итого воздействие на нераспределенную прибыль группы	40

Воздействие на прочие компоненты капитала группы — 160 тыс. долл.

Выписка из консолидированного отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы	
Инвестиция в ассоциированное предприятие	10 200
Собственный капитал, в том числе	+ 200
нераспределенная прибыль группы	+ 40
Прочие компоненты капитала	+ 160

в) корректировки для консолидированного отчета о совокупном доходе

Инвестиция в ассоциированное предприятие учитывается методом долевого участия, при этом результаты деятельности ассоциированной компании представляются в консолидированном отчете о совокупном доходе двумя строками:

- прибыль от ассоциированного предприятия после налогообложения;
- прочий совокупный доход ассоциированного предприятия после налогообложения.

При этом из инвестиционного дохода группы должны быть исключены дивиденды, полученные от ассоциированного предприятия, в сумме 480 тыс. долл. ($1200 \text{ тыс. долл.} \times 40\%$) в корреспонденции со строкой отчета о финансовом положении «Инвестиция в ассоциированную компанию» проводкой:

- Дт «Инвестиционный доход» на сумму 480 тыс. долл.;
- Кт «Инвестиция в ассоциированное предприятие» на сумму 480 тыс. долл.

Прибыль ассоциированного предприятия за отчетный период, \$'000:

доля «Альфы» в чистой прибыли «Гаммы»	
($3000 \times 6 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.} \times 40\%$)	600
обесценение инвестиции	(80)

итого прибыль ассоциированного предприятия	520
Прочий совокупный доход ассоциированного предприятия за отчетный период \$'000:	
800 × 6 мес. / 12 мес. × 40%	160

Выписка из консолидированного отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	
Инвестиционный доход	(480)
Прибыль от ассоциированного предприятия	520
Прочий совокупный доход	
Прочий совокупный доход ассоциированного предприятия	160
Итого воздействие на совокупный доход группы	200

В заключение проверим, что данные корректировки (представленные в отчете о совокупном доходе) дают верное значение инвестиции в ассоциированное предприятие на конец отчетного периода 31 марта 2016 года.

Балансовая стоимость инвестиции в ассоциированную компанию «Гамма» на 31 марта 2016 года, \$'000

Первоначальная стоимость инвестиции	10 000
Прибыль от ассоциированного предприятия	520
Прочий совокупный доход от ассоциированного предприятия	160
Корректировка на сумму полученных дивидендов	(480)
Итого балансовая стоимость инвестиции	10 200

Элиминирование взаимных оборотов и остатков между участниками группы и ассоциированным (совместным) предприятием

Необходимо помнить, что ассоциированное (совместное) предприятие не является участником группы, поэтому взаимные обороты и задолженность между участниками группы и ассоциированным (совместным) предприятием не элиминируются.

Дивиденды, начисленные ассоциированным (совместным) предприятием в пользу участника группы, также не элиминируются. Однако при составлении консолидированного отчета о совокупном доходе дивиденды, полученные от ассоциированного (совместного) предприятия, должны быть исключены из строки «Инвестиционный доход» корреспонденции с балансовой статьей «Инвестиция в ассоциированное (совместное) предприятие», фактически уменьшая величину инвестиции. Обратите внимание на то, как это реализовано в примере 12.7. В отчете о совокупном доходе значение прибыли ассоциированной компании рассчитано без учета начисленных дивидендов, а инвестиция в ассоциированную компанию — с учетом уменьшения чистых активов ассоциированной компании на сумму уплаченных дивидендов.

Однако, несмотря на то что обороты и остатки между участниками группы и ассоциированным (совместным) предприятием не элиминируются, существует единственное исключение из этого правила — элиминирование нерезализованной прибыли, возникающей от продажи материнской или дочерней компанией товаров в адрес ассоциированного (совместного) предприятия.

При этом важно помнить, что ассоциированное (или совместное) предприятие не принадлежит группе полностью, а только в определенной доле. Поэтому нельзя утверждать, что вся прибыль, полученная от продажи товаров группы ассоциированному (или совместно) предприятию (если эти товары не реализованы на отчетную дату), является нереализованной.

Нереализованная прибыль для ассоциированного (совместного) предприятия будет рассчитываться только в доле владения этим ассоциированным (совместным) предприятием. Рассмотрим подробнее элиминирование нереализованной прибыли в запасах ассоциированного (совместного) предприятия в следующем разделе.

12.5. Элиминирование внутригрупповых операций и нереализованной прибыли

12.5.1. Внутригрупповые задолженности, операции предоставления услуг и займы

Рассматривая требования МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» о том, что отчетность группы создается как отчетность единого экономического субъекта, необходимо исключить (элиминировать) внутригрупповые доходы, расходы, задолженности, движения денежных средств и нереализованные прибыли.

Элиминирование внутригрупповых дивидендов, а также продаж товаров и основных средств мы рассмотрим отдельно в следующих разделах этой главы.

Элиминирование внутригрупповых задолженностей, операций оказания услуг членам группы и внутригрупповых займов не представляет сложности. Необходимо исключить дебиторскую и кредиторскую задолженность между членами группы в отчете о финансовом положении, а также расходы и доходы от оказания внутригрупповых услуг в отчетах о совокупном доходе.

Если участник группы предоставил другому участнику группы заем, то в отчете о финансовом положении надо элиминировать внутригрупповую задолженность по займам, а в отчете о совокупном доходе — процентный доход и процентный расход как заимодавца, так и займополучателя.

Обратите внимание!

Элиминирование внутригрупповых операций оказания услуг и начисленных процентов по внутригрупповым займам не требует корректировок прибыли и убытков неконтролирующей доли вне зависимости от того, кто оказывает услуги или выдает заем — дочерняя или материнская компания.

На экзамене ДипИФР-Рус могут также тестироваться **незавершенные** операции:

- одна из компаний группы перечислила денежные средства в счет погашения внутригрупповой задолженности, но на отчетную дату эти денежные средства не были получены другим участником группы;

- одна из компаний группы оказала услуги другой компании группы, но получатель услуг не провел еще эту операцию в предварительном варианте финансовой отчетности;
- одна из компаний группы начислила проценты по внутригрупповому займу, но получатель займа еще не отразил начисление процентов в своей отчетности.

Основной подход к решению данных ситуаций — **завершить** незавершенную операцию и отразить соответствующие доходы (расходы), скорректировав тем самым дебиторскую (кредиторскую) задолженность. Неполученные денежные средства одним из участников группы необходимо отразить как полученные (в реальном учете мы отражаем как денежные средства в пути). После того как дебиторская и кредиторская задолженность между участниками группы будут выверены, их можно элиминировать.

Напомним, что операции и взаимные задолженности между участником группы и ассоциированным (совместным) предприятием не элиминируются, так как ассоциированное (совместное) предприятие не является участником группы (единственное исключение — элиминирование нереализованной прибыли, которое мы рассмотрим позже).

12.5.2. Элиминирование дивидендов

На экзамене ДипИФР-Рус тестируется ситуация, когда дочерняя компания и ассоциированное (совместное) предприятие выплачивают дивиденды материнской компании.

Элиминирование дивидендов, начисленных дочерней компанией в пользу материнской компании

В отчете о финансовом положении это элиминирование происходит достаточно просто — необходимо взаимоисключить кредиторскую задолженность по начисленным (но не выплаченным) дивидендам в пользу материнской компании и эту же сумму исключить из дебиторской задолженности материнской компании. Если дивиденды не только начислены, но и выплачены на отчетную дату, то никаких корректировок в отчете о финансовом положении не требуется, так как отсутствуют взаимные задолженности.

При формировании консолидированных отчетов о совокупном доходе и об изменении капитала необходимо сделать элиминирующую проводку по следующим строкам:

- исключить из строки «Инвестиционный доход» отчета о совокупном доходе сумму начисленных дивидендов в пользу материнской компании;
- исключить из строки «Начисленные дивиденды» отчета об изменении капитала сумму начисленных дивидендов в пользу материнской компании.

Таким образом, в отчете об изменении капитала по строке «Начисленные дивиденды» остаются дивиденды, начисленные материнской компанией в пользу ее акционеров, и дивиденды, начисленные дочерней компанией в пользу своих неконтролирующих акционеров. При этом дивиденды, начисленные материнской организацией, отражаются в столбце «Контролирующая доля» отчета об изменении капитала, а дивиденды, начисленные дочерней компанией в пользу неконтролирующих акционеров, — в столбце «Неконтролирующая доля».

Подробнее оформление этой операции будет продемонстрировано в главе 13 при разборе консолидационной задачи.

Элиминирование дивидендов, начисленных ассоциированным (совместным) предприятием в пользу материнской компании

Вообще-то в связи с тем, что ассоциированное (совместное) предприятие не входит в группу, элиминирования дивидендов не требуется. Однако корректировка на дивиденды, начисленные в пользу материнской компании, все же требуется, если инвестиция в ассоциированное (совместное) предприятие учитывается на разной основе в индивидуальной отчетности материнской компании и в консолидированной отчетности.

Инвестиция в ассоциированное (совместное) предприятие учитывается:

- в отдельной финансовой отчетности материнской компании обычно по первоначальной стоимости. При этом полученные дивиденды от ассоциированного (совместного) предприятия отражаются по строке «Инвестиционный доход» отчета о совокупном доходе;
- в консолидированной отчетности методом долевого участия. При этом на сумму полученных дивидендов материнской компании должна быть уменьшена инвестиция в ассоциированное (совместное) предприятие.

Технически на экзамене ДипИФР-Рус при формировании консолидированного отчета о совокупном доходе мы производим:

- исключение дивидендов, начисленных в пользу материнской компании, из строки «Инвестиционный доход»;
- расчет строки «Прибыль от ассоциированного (совместного) предприятия» отчета о совокупном доходе исходя из значения прибыли ассоциированного (совместного) предприятия, полученной за время владения долей в ассоциированном (совместном) предприятии.

Пример исключения полученных дивидендов подробно рассмотрен в предыдущем задании 12.7.

Обратите внимание!

При составлении консолидированного отчета о совокупном доходе мы исключаем из строки «Инвестиционный доход» полученные дивиденды как от дочерней компании, так и от ассоциированного предприятия. Но учитывайте, что природа этого «исключения» различна. В случае с дивидендами дочерней компании мы проводим элиминирование внутригрупповых оборотов, в случае с дивидендами ассоциированного предприятия мы проводим корректировку в связи с различными методами учета инвестиции в отдельной отчетности (метод первоначальной стоимости) и в консолидированной отчетности (метод долевого участия).

12.5.3. Внутригрупповые продажи товаров. Общие формулы

В примерах 12.1–12.3 мы уже рассматривали вопросы элиминирования нереализованной прибыли, теперь остановимся на этом более подробно.

Для тестирования этого элемента экзаменатор использует следующие операции в экзаменационных заданиях:

- внутригрупповая продажа товаров (включая продажу товаров ассоциированному (совместному) предприятию);
- внутригрупповая продажа основных средств.

Под внутригрупповой продажей подразумевается, что продавцом может выступать как материнская, так и дочерняя компания. Покупателем, соответственно, выступает другой участник группы и ассоциированное (совместное) предприятие. На экзамене ДипИФР-Рус не тестируются продажи от имени ассоциированного (совместного) предприятия участникам группы.

Для расчета нереализованной прибыли экзаменатор использует следующие коэффициенты:

- «наценка» — прибыль рассчитывается путем умножения коэффициента наценки на себестоимость;
- «коэффициент валовой маржи» (экзаменатор часто использует синонимы «норма прибыли» или «прибыль от каждой реализации») — прибыль рассчитывается путем умножения коэффициента валовой маржи на цену реализации.

Поскольку остатки товаров, которые являлись предметом внутригрупповой продажи, учитываются у организации-покупателя в ценах внутригрупповой продажи, то расчет нереализованной прибыли будет зависеть от типа используемого коэффициента.

При использовании коэффициента «наценка» (в процентах):

$$\text{Нереализованная прибыль} = \text{Остаток товара} \times (\text{наценка} / (100 + \text{наценка})).$$

Чтобы запомнить порядок расчета нереализованной прибыли через наценку, используйте «правило НДС». Все мы помним, что НДС — это та же наценка к стоимости товара. Для того чтобы рассчитать суммовое значение налога на добавленную стоимость (при ставке 18%) из полной стоимости товара (с НДС), необходимо применить формулу:

$$\text{Налог на добавленную стоимость} = \text{Полная стоимость} \times (18 / 118).$$

Для всех остальных случаев используется «коэффициент валовой маржи» (или синонимы «норма прибыли», «прибыль от каждой реализации»). Если коэффициент валовой маржи представлен как десятичная дробь, то расчет нереализованной прибыли выглядит следующим образом:

$$\text{Нереализованная прибыль} = \text{Остаток товара} \times \text{Коэффициент валовой маржи}.$$

При формировании консолидированного отчета о финансовом положении для элиминирования нереализованной прибыли от внутригрупповых операций делаются следующие корректировки:

- уменьшается величина запасов компании-покупателя на сумму нереализованной прибыли (НрП);
- уменьшается прибыль компании-продавца на сумму нереализованной прибыли.

Фактически делается следующая сторнировочная проводка в консолидированном отчете о финансовом положении:

Дт «Запасы»	на сумму «минус НрП»;
Кт «Нераспределенная прибыль»	на сумму «минус НрП».

Здесь очень важно понимать, кто является продавцом для внутригрупповой продажи. Если продавцом является материнская компания, то на сумму нереализованной прибыли уменьшается нераспределенная прибыль материнской компании и это не требует корректировок на контролирующую и неконтролирующую доли. Проводка выглядит так:

Дт «Запасы»	«минус» $\text{Запасы}_{\text{кн}} \times \text{КВМ}$;
Кт «Нераспределенная прибыль»	«минус» $\text{Запасы}_{\text{нн}} \times \text{КВМ}$.

Где:

- $\text{Запасы}_{\text{кн}}$ — запасы на конец периода от внутригрупповых продаж;
- $\text{Запасы}_{\text{нн}}$ — запасы на начало периода от внутригрупповых продаж;
- КВМ — коэффициент валовой маржи (норма прибыли) в виде десятичной дроби. Если необходимо использовать норму прибыли в процентах, то формулу необходимо разделить на 100. Для упрощения формулы мы не будем использовать понятие «наценка». Если возникнет необходимость в использовании именно наценки, то вместо «коэффициента валовой прибыли» следует подставить **(наценка / (100 + наценка))**;
- КД — контролирующая доля (или доля контролирующих акционеров);
- НД — неконтролирующая доля (или доля неконтролирующих акционеров);
- ДоляАП — доля группы в ассоциированном (совместном) предприятии.

Если реализацию осуществляет дочерняя компания, нужно помнить, что при консолидации ее нераспределенная прибыль делится на контролирующую долю и неконтролирующую долю. Поэтому любые корректировки нераспределенной прибыли (в данном случае на нереализованную прибыль) будут делиться между контролирующей и неконтролирующей долями.

Если реализацию осуществляет дочерняя компания, то проводки выглядят следующим образом:

Дт «Запасы»	«минус» $\text{Запасы}_{\text{кн}} \times \text{КВП}$;
Кт «Нераспределенная прибыль»	«минус» $\text{Запасы}_{\text{кн}} \times \text{КВП} \times \text{КД}$;
Кт «Неконтролирующая доля»	«минус» $\text{Запасы}_{\text{кн}} \times \text{КВП} \times \text{НД}$.

Если участник группы продает товары ассоциированному (совместному) предприятию, то нереализованная прибыль считается с учетом доли группы в капитале ассоциированного (совместного) предприятия. Это отражает тот факт, что доля оставшихся в запасах товаров, но относящаяся к другим акционерам ассоциированного (совместного) предприятия, считается, с точки зрения группы, реализованным товаром.

Таким образом, нереализованная прибыль при продаже товаров ассоциированному (совместному) предприятию рассчитывается (в зависимости от коэффициента наценки или коэффициента валовой маржи) как:

$$\text{Нереализованная прибыль} = \text{Остаток товара} \times \\ \times (\text{наценка} / (100 + \text{наценка})) \times \text{ДоляАП}$$

или

$$\text{Нереализованная прибыль} = \text{Остаток товара} \times \text{КВМ} \times \text{ДоляАП},$$

где «ДоляАП» — это доля группы в капитале ассоциированного (совместного) предприятия.

Существуют следующие возможные варианты внутригрупповых продаж:

- материнская компания осуществляет продажи дочерней компании и ассоциированному предприятию, приобретенным до отчетного периода;
- материнская компания осуществляет продажи дочерней компании и ассоциированному предприятию, приобретенным в отчетном периоде (как вариант: материнская компания осуществляла продажи и до начала отчетного периода, когда ее контрагенты еще не были дочерней компанией и ассоциированным предприятием);
- дочерняя компания осуществляет продажи материнской компании и ассоциированному предприятию, приобретенным до отчетного периода;
- дочерняя компания осуществляет продажи материнской компании и ассоциированному предприятию, приобретенному в отчетном периоде (как вариант: ставшая дочерней компания осуществляла продажи и до начала отчетного периода, когда ее контрагенты еще не были, соответственно, материнской компанией и ассоциированным предприятием).

Естественно, каждая из этих ситуаций будет требовать определенных корректировок:

- в отчете о финансовом положении;
- в отчете о совокупном доходе;
- в отчете об изменении капитала.

Часто кажется невероятным, как можно удержать в памяти 36 формул (4 ситуации × 2 направления продаж × 3 отчета + при продаже от имени дочерней компании деление на контролирующую и неконтролирующую долю еще дает 2 доли × 2 направления продаж × 3 отчета).

На самом деле не все так страшно. Можно не запоминать формулы, а попробовать прийти к ним логическим путем, используя следующие основные принципы:

1. Всегда задавайте себе вопрос: «Кто продает?» Если продает материнская компания, то никакого деления нереализованной прибыли на контролирующую и неконтролирующую доли нет. Если же продавцом выступает дочерняя компания, то корректировки на нереализованную прибыль обязательно должны быть разделены на контролирующую и неконтролирующую доли.

2. Нужно запомнить порядок расчета нерезализованной прибыли при продаже участнику группы и при продаже ассоциированному (совместному) предприятию.
3. Для корректировок отчета о финансовом положении мы используем только остатки запасов на конец года (неважно, когда была приобретена дочерняя компания и ассоциированное (совместное) предприятие).
4. Для корректировок отчета о совокупном доходе используются остатки на конец и на начало отчетного периода, только если дочерняя компания и ассоциированное предприятие приобретены ДО начала отчетного периода. Если дочерняя компания и ассоциированное предприятие приобретены в отчетном периоде, используется только значение запасов на конец периода (неважно, торговал ли участник группы с этими компаниями на начало отчетного периода).

Правильно применять формулы внутригрупповых продаж вам также помогут схемы внутригрупповых продаж и сводные таблицы формул, приведенные ниже.

12.5.4. Материнская компания продает дочерней компании и ассоциированному предприятию

На рис. 12.3 приведена схема внутригрупповой продажи, а полный список формул приведен в табл. 12.11 для случая, когда продажу осуществляет материнская компания.

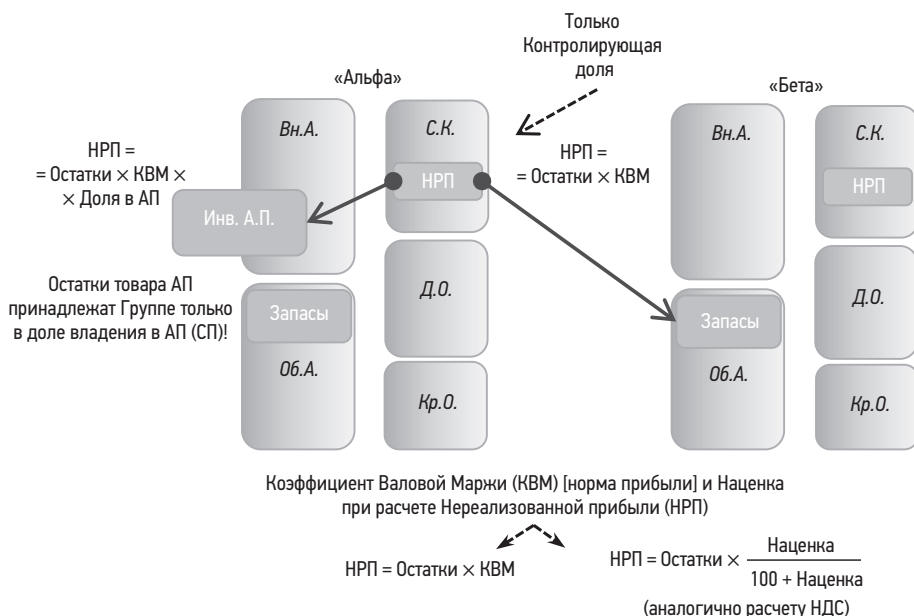


Рис. 12.3. Материнская компания продает товары дочерней и ассоциированной компании

Таблица 12.11. Корректировки при внутригрупповой продаже
(продавец — материнская компания)

Дочерняя компания	Ассоциированное предприятие (СП)
Отчет о финансовом положении	
НРП = Запасы _{кп} × КВМ Минус запасы Минус нераспределенная прибыль	НРП = ЗапасыАП _{кп} × КВМ × ДоляАП Минус инвестиции в АП Минус нераспределенная прибыль
Дочерняя и ассоциированная компании приобретены до отчетного периода	
Отчет о совокупном доходе	
НРП = (Запасы _{кп} – Запасы _{нп}) × КВМ Минус валовая прибыль	НРП = (ЗапасыАП _{кп} – ЗапасыАП _{нп}) × КВМ × ДоляАП Минус валовая прибыль
Отчет об изменении капитала на начало года	
НРП = Запасы _{нп} × КВМ Минус капитал контролирующей доли	НРП = ЗапасыАП _{нп} × КВМ × ДоляАП Минус капитал контролирующей доли
Дочерняя и ассоциированная компании приобретены в отчетном периоде (Внимание! Неважно, были торговые операции и остатки до этого или нет) Отчет о совокупном доходе	
НРП = Запасы _{кп} × КВМ Минус валовая прибыль	НРП = ЗапасыАП _{кп} × КВМ × ДоляАП Минус валовая прибыль
Отчет об изменении капитала на начало года — корректировок НЕТ	

Рассмотрим, как работают эти формулы при различных вариантах внутригрупповых продаж, на числовых примерах.

Данные для сквозного примера:

- контролирующая доля — 70% (КД = 70%);
- неконтролирующая доля — 30% (НД = 30%);
- доля ассоциированного предприятия — 40% (ДоляАП = 40%);
- коэффициент валовой маржи — 25% (КВМ = 25%);
- остаток товаров от внутригрупповой продажи:
 - на конец периода — 3600 тыс. долл. (Запасы_{кп} = 3,600);
 - на начало периода — 1200 тыс. долл. (Запасы_{нп} = 1,200);
- остаток товаров от продажи в адрес ассоциированного предприятия:
 - на конец периода — 2400 тыс. долл. (ЗапасыАП_{кп} = 2,400);
 - на начало периода — 800 тыс. долл. (ЗапасАП_{нп} = 800).

Корректировки в отчете о финансовом положении

Корректировка отчета о финансовом положении удобна тем, что сохраняется принцип «двойной записи», то есть если мы какую-либо сумму убираем из активов, эту же сумму мы должны убрать из пассивов.

Для пары «материнская компания (продавец) — дочерняя компания (покупатель)» корректировки представляются следующим образом:

Дт «Запасы» (900)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{кп}} \times \text{КВМ} = 3600 \times 25\%$$

Кт «Нераспределенная прибыль» (900)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{кп}} \times \text{КВМ} = 3600 \times 25\%$$

Для пары «материнская компания (продавец) — ассоциированное предприятие (покупатель)» корректировки представляются следующим образом:

Дт «Инвестиция в ассоциированное предприятие» (240)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{АП}_{\text{кп}}} \times \text{КВМ} \times \text{Доля}_{\text{АП}} = 2400 \times 25\% \times 40\%$$

Кт «Нераспределенная прибыль» (240)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{АП}_{\text{кп}}} \times \text{КВМ} \times \text{Доля}_{\text{АП}} = 2400 \times 25\% \times 40\%$$

Поскольку в отчете о финансовом положении группы нет строки «Запасы ассоциированного предприятия» (все активы ассоциированного предприятия «схлопнуты» в строке «Инвестиция в ассоциированное предприятие»), мы используем для корреспонденции именно строку «Инвестиция в ассоциированное предприятие».

Корректировки в отчетах о совокупном доходе и об изменении капитала, когда дочерняя компания и ассоциированное предприятие приобретены до отчетного периода

При составлении отчета о совокупном доходе и отчета об изменении собственного капитала необходимо учитывать следующую особенность. Когда дочерняя компания и ассоциированное предприятие приобретены до отчетного периода и торговые операции с ними материнская компания проводила и в прошлых периодах, то при составлении отчетности за прошлый период уже делалась корректировка на нерезализованную прибыль (на основе остатков запасов на конец прошлого периода). В отчетном периоде эти остатки запасов реализуются, поэтому валовая прибыль должна быть увеличена на сумму нерезализованной прибыли прошлого периода.

Напомним, что мы корректируем валовую прибыль (а себестоимость реализации находим балансирующим методом).

Для пары «материнская компания (продавец) — дочерняя компания (покупатель)» корректировки следующие:

Строка «Валовая прибыль» отчета о совокупном доходе (600)

$$\text{НРП} = (\text{Запасы}_{\text{кп}} - \text{Запасы}_{\text{нп}}) \times \text{КВМ} = (3600 - 1200) \times 25\%$$

Строка «Контролирующая доля на начало отчетного периода» отчета об изменении капитала (300)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} = 1200 \times 25\%$$

Для пары «материнская компания (продавец) — ассоциированное предприятие (покупатель)» корректировки такие:

Строка «Прибыль ассоциированного предприятия» отчета о совокупном доходе (160)
 $\text{НРП} = (\text{Запасы}_{\text{АП}_{\text{нп}}} - \text{Запасы}_{\text{АП}_{\text{дп}}}) \times \text{КВМ} \times \text{Доля}_{\text{АП}} = (2400 - 800) \times 25\% \times 40\%$

Строка «Контролирующая доля на начало отчетного периода» отчета об изменении капитала (80)
 $\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{АП}_{\text{нп}}} \times \text{КВМ} \times \text{Доля}_{\text{АП}} = 800 \times 25\% \times 40\%$

Корректировки в отчете о совокупном доходе и отчете об изменении капитала, когда дочерняя компания и ассоциированное предприятие приобретены в отчетном периоде

Если дочерняя компания и ассоциированное (совместное) предприятие приобретены в отчетном периоде, то корректируется только отчет о совокупном доходе (входящее сальдо отчета об изменении капитала не корректируется).

Даже если материнская компания проводила торговые операции в прошлых периодах с компаниями, которые впоследствии стали дочерними или ассоциированными, эти операции не учитываются для корректировок, так как были проведены со «сторонними» на тот момент для группы компаниями.

Для пары «материнская компания (продавец) — дочерняя компания (покупатель)» корректировки следующие:

Строка «Валовая прибыль» отчета о совокупном доходе (900)
 $\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} = 3600 \times 25\%$

Входящее сальдо отчета об изменении капитала не корректируется (даже если торговые операции были и в прошлом периоде)!

Для пары «материнская компания (продавец) — ассоциированное предприятие (покупатель)» корректировки такие:

Строка «Прибыль ассоциированного предприятия» отчета о совокупном доходе (240)
 $\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{АП}_{\text{нп}}} \times \text{КВМ} \times \text{Доля}_{\text{АП}} = 2400 \times 25\% \times 40\%$

Входящее сальдо отчета об изменении капитала также не корректируется (даже если торговые операции были и в прошлом периоде)!

12.5.5. Дочерняя компания продает материнской компании и ассоциированному предприятию

На рис. 12.4 приведена схема внутригрупповой продажи, а полный список формул приведен в табл. 12.12 для случая, когда продавец — дочерняя компания.

Особенность этой схемы внутригрупповых продаж в том, что нереализованную прибыль получает дочерняя компания. Поскольку вся прибыль дочерней компании делится на контролирующую и неконтролирующую доли, то и корректировка на нереализованную прибыль также должна быть разделена на контролирующую и неконтролирующую доли (неважно, кто покупатель — материнская компания или ассоциированное (совместное)

предприятие). Это единственное отличие от ситуации, когда продажу осуществляет материнская компания.

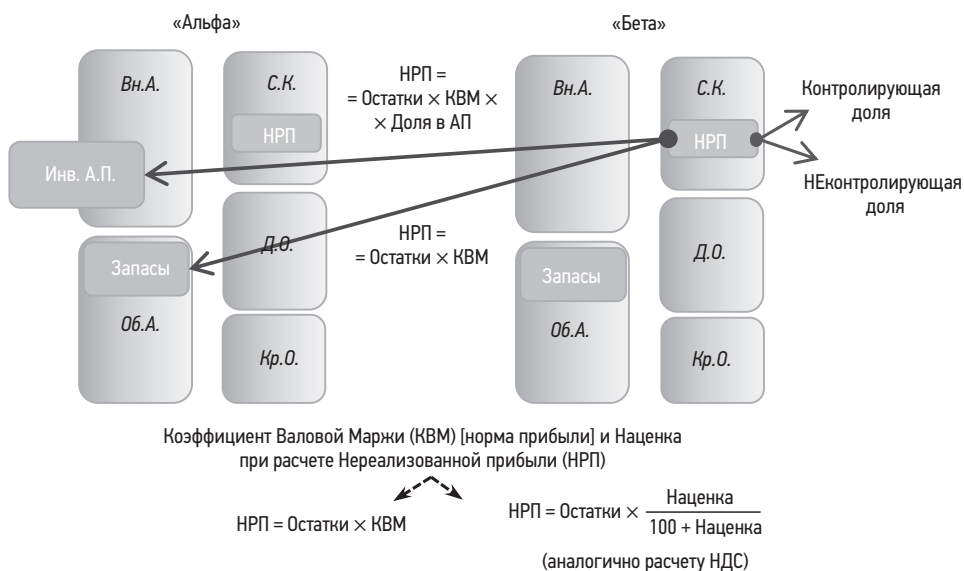


Рис. 12.4. Дочерняя компания продает товары материнской и ассоциированной компании

Таблица 12.12. Корректировки при внутригрупповой продаже (продавец — дочерняя компания)

Дочерняя компания	Ассоциированное предприятие (СП)
Отчет о финансовом положении	
НРП = Запасы _{кп} × КВМ × КД Минус запасы Минус нераспределенная прибыль	НРП = Запасы _{АП_кп} × КВМ × ДоляАП × КД Минус инвестиция в АП Минус нераспределенная прибыль
НРП = Запасы _{кп} × КВМ × НД Минус запасы Минус неконтролирующая доля	НРП = Запасы _{АП_кп} × КВМ × ДоляАП × НД Минус инвестиция в АП Минус неконтролирующая доля
Дочерняя и ассоциированная компании приобретены до отчетного периода	
Отчет о совокупном доходе	
НРП = (Запасы _{кп} – Запасы _{нп}) × КВМ Минус валовая прибыль	НРП = (Запасы _{АП_кп} – Запасы _{АП_нп}) × КВМ × ДоляАП Минус валовая прибыль
НРП = (Запасы _{кп} – Запасы _{нп}) × КВМ × КД Минус прибыль контролирующей доли	НРП = (Запасы _{АП_кп} – Запасы _{АП_нп}) × КВМ × ДоляАП × КД Минус прибыль контролирующей доли
НРП = (Запасы _{кп} – Запасы _{нп}) × КВМ × НД Минус прибыль неконтролирующей доли	НРП = (Запасы _{АП_кп} – Запасы _{АП_нп}) × КВМ × ДоляАП × НД Минус прибыль неконтролирующей доли

Таблица 12.12 (окончание)

Дочерняя компания	Ассоциированное предприятие (СП)
Отчет об изменении капитала на начало года	
НРП = Запасы _{нп} × КВМ × КД Минус капитал контролирующей доли	НРП = ЗапасыАП _{нп} × КВМ × ДоляАП × КД Минус капитал контролирующей доли
НРП = Запасы _{нп} × КВМ × НД Минус капитал неконтролирующей доли	НРП = ЗапасыАП _{нп} × КВМ × ДоляАП × НД Минус капитал неконтролирующей доли
Дочерняя и ассоциированная компании приобретены в отчетном периоде (Внимание! Неважно, были торговые операции и остатки до этого или нет) Отчет о совокупном доходе	
НРП = Запасы _{кп} × КВМ Минус валовая прибыль	НРП = ЗапасыАП _{кп} × КВМ × ДоляАП Минус валовая прибыль
НРП = Запасы _{кп} × КВМ × КД Минус прибыль контролирующей доли	НРП = ЗапасыАП _{кп} × КВМ × ДоляАП × КД Минус прибыль контролирующей доли
НРП = Запасы _{кп} × КВМ × НД Минус прибыль неконтролирующей доли	НРП = ЗапасыАП _{кп} × КВМ × ДоляАП × НД Минус прибыль неконтролирующей доли
Отчет об изменении капитала на начало года — корректировок НЕТ	

Мы продолжим использование данных сквозного примера.

- контролирующая доля — 70% (КД = 70%);
- неконтролирующая доля — 30% (НД = 30%);
- доля ассоциированного предприятия — 40% (ДоляАП = 40%);
- коэффициент валовой маржи — 25% (КВМ = 25%);
- остаток товаров от внутригрупповой продажи:
 - на конец периода — 3600 тыс. долл. (Запасы_{кп} = 3600);
 - на начало периода — 1200 тыс. долл. (Запасы_{нп} = 1200);
- остаток товаров от продажи в адрес ассоциированного предприятия:
 - на конец периода — 2400 тыс. долл. (ЗапасыАП_{кп} = 2400);
 - на начало периода — 800 тыс. долл. (ЗапасыАП_{нп} = 800).

Корректировки в отчете о финансовом положении. Для пары «дочерняя компания (продавец) — материнская компания (покупатель)» корректировки следующие:

Дт «Запасы»	(900)
НРП = Запасы _{кп} × КВМ = 3600 × 25%	
Кт «Нераспределенная прибыль»	(630)
НРП = Запасы _{кп} × КВМ = 3600 × 25% × 70%	
Кт «Неконтролирующая доля»	(270)
НРП = Запасы _{кп} × КВМ = 3600 × 25% × 30%	

Обратите внимание!

Сумма корректировки активов (запасов) не меняется в зависимости от того, кто является продавцом (материнская или дочерняя компания). Деление корректировки на контролирующую и неконтролирующую доли возникает только при корректировке прибыли продавца (в данном случае дочерней компании). То же верно и для пары «дочерняя компания (продавец) — ассоциированное предприятие (покупатель)».

Дт «Инвестиция в ассоциированное предприятие» (240)
 НРП = Запасы_{АП_{кп}} × КВМ × ДоляАП = 2400 × 25% × 40%

Кт «Нераспределенная прибыль» (168)
 НРП = Запасы_{АП_{кп}} × КВМ × ДоляАП × КД = 2400 × 25% × 40% × 70%

Кт «Неконтролирующая доля» (72)
 НРП = Запасы_{АП_{кп}} × КВМ × ДоляАП × НД = 2400 × 25% × 40% × 30%

Корректировки в отчете о совокупном доходе и отчете об изменении капитала, когда дочерняя компания и ассоциированное предприятие приобретены до отчетного периода

Для пары «дочерняя компания (продавец) — материнская компания (покупатель)» корректировки такие:

Строка «Валовая прибыль» отчета о совокупном доходе (600)
 НРП = (Запасы_{кп} – Запасы_{нп}) × КВМ = (3600 – 1200) × 25%

Строка «Прибыль, относящаяся к контролирующей доле» отчета о совокупном доходе (420)
 НРП = (Запасы_{кп} – Запасы_{нп}) × КВМ × КД = (3600 – 1200) × 25% × 70%

Строка «Прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле» отчета о совокупном доходе (180)
 НРП = (Запасы_{кп} – Запасы_{нп}) × КВМ × НД = (3600 – 1200) × 25% × 30%

Строка «Контролирующая доля на начало отчетного периода» отчета об изменении капитала (210)
 НРП = Запасы_{нп} × КВМ × КД = 1200 × 25% × 70%

Строка «Неконтролирующая доля на начало отчетного периода» отчета об изменении капитала (90)
 НРП = Запасы_{нп} × КВМ × НД = 1200 × 25% × 30%

Для пары «дочерняя компания (продавец) — ассоциированное предприятие (покупатель)» корректировки следующие:

Строка «Прибыль ассоциированного предприятия» отчета о совокупном доходе (160)
 НРП = (Запасы_{АП_{кп}} – Запасы_{АП_{нп}}) × КВМ × ДоляАП = (2400 – 800) × 25% × 40%

Строка «Прибыль, относящаяся к контролирующей доле» отчета о совокупном доходе (112)
 НРП = (Запасы_{АП_{кп}} – Запасы_{АП_{нп}}) × КВМ × ДоляАП × КД = (2400 – 800) × 25% × 40% × 70%

Строка «Прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле» отчета о совокупном доходе (48)
 НРП = (Запасы_{АП_{кп}} – Запасы_{АП_{нп}}) × КВМ × ДоляАП × НД = (2400 – 800) × 25% × 40% × 30%

В отчете об изменении капитала (сальдо на начало отчетного периода):

Строка «Контролирующая доля на начало отчетного периода» отчета об изменении капитала (56)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} \times \text{ДоляАП} \times \text{КД} = 800 \times 25\% \times 40\% \times 70\%$$

Строка «Неконтролирующая доля на начало отчетного периода» отчета об изменении капитала (24)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} \times \text{ДоляАП} \times \text{НД} = 800 \times 25\% \times 40\% \times 30\%$$

Корректировки в отчете о совокупном доходе и отчете об изменении капитала, когда дочерняя компания и ассоциированное предприятие приобретены в отчетном периоде

Если дочерняя компания и ассоциированное (совместное) предприятие приобретены в отчетном периоде, то корректируется только отчет о совокупном доходе (входящее сальдо отчета об изменении капитала не корректируется).

Даже если материнская компания проводила торговые операции в прошлых периодах с компаниями, которые впоследствии стали дочерними или ассоциированными, эти операции не учитываются для корректировок, так как были проведены со «сторонними» на тот момент для группы компаниями.

Для пары «дочерняя компания (продавец) — материнская компания (покупатель)» корректировки такие:

Строка «Валовая прибыль» отчета о совокупном доходе (900)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} = 3600 \times 25\%$$

Строка «Прибыль, относящаяся к контролирующей доле» отчета о совокупном доходе (630)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} \times \text{КД} = 3600 \times 25\% \times 70\%$$

Строка «Прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле» отчета о совокупном доходе (270)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} \times \text{НД} = 3600 \times 25\% \times 30\%$$

Входящее сальдо отчета об изменении капитала не корректируется (даже если торговые операции были и в прошлом периоде)!

Для пары «дочерняя компания (продавец) — ассоциированное предприятие (покупатель)» корректировки следующие:

Строка «Прибыль ассоциированного предприятия» отчета о совокупном доходе (240)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} \times \text{ДоляАП} = 2400 \times 25\% \times 40\%$$

Строка «Прибыль, относящаяся к контролирующей доле» отчета о совокупном доходе (168)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} \times \text{ДоляАП} \times \text{КД} = 2400 \times 25\% \times 40\% \times 70\%$$

Строка «Прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле» отчета о совокупном доходе (72)

$$\text{НРП} = \text{Запасы}_{\text{нп}} \times \text{КВМ} \times \text{ДоляАП} \times \text{НД} = 2400 \times 25\% \times 40\% \times 30\%$$

Входящее сальдо отчета об изменении капитала также не корректируется (даже если торговые операции были и в прошлом периоде)!

12.5.6. Влияние корректировок неререализованной прибыли на обесценение гудвила

Практика решения экзаменационных заданий требует остановиться на таком вопросе: нужно ли учитывать корректировку на неререализованную прибыль при расчете обесценения гудвила на отчетную дату?

Этот вопрос задают слушатели на каждой сессии. Напомним суть вопроса. Если материнская компания продает товары дочерней компании, то запасы последней необходимо уменьшить на сумму неререализованной прибыли в запасах на отчетную дату. Данная проблема не возникает, когда продавцом выступает дочерняя компания, так как в этом случае корректировке подлежат запасы материнской компании.

Исходя из этого, возникает вопрос: тест на обесценение дочерней компании должен учитывать это уменьшение запасов на неререализованную прибыль или не должен?

Многие учебные центры учат учитывать эту корректировку при проведении теста на обесценение. Мы же рекомендуем игнорировать корректировку на неререализованную прибыль при проведении теста на обесценение дочерней компании на отчетную дату по следующим причинам. Для себя вы можете выбрать любую из причин для обоснования этого подхода.

Первая и основная причина. Экзаменатор начиная с 2008 года не учитывает корректировки на неререализованную прибыль при проведении теста на обесценение дочерней компании на отчетную дату.

Вторая причина. Пункты 104 и 105 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» регулируют порядок обесценения активов в генерирующей единице. При наличии обесценения в первую очередь должен быть обесценен гудвил, во вторую очередь — все остальные активы пропорционально их балансовой стоимости, но при этом их балансовая стоимость не может быть меньше их возмещаемой стоимости.

Рассмотрим это на числовом примере. Для упрощения будем считать, что обязательства дочерней компании (как генерирующей единицы) равны нулю.

Балансовая и возмещаемая стоимость активов дочерней компании на конец отчетного периода (до корректировки на неререализованную прибыль) с учетом гудвила представлена ниже:

Балансовая статья	Балансовая стоимость	Возмещаемая сумма
Гудвил	500	0
Основные средства и НМА	5000	4400
Запасы	1000	1200
Итого генерирующая единица	6500	5600

Допустим, неререализованная прибыль в запасах дочерней компании составляет 150 тыс. долл., то есть в консолидированной отчетности запасы дочерней компании будут представлены в сумме 850 тыс. долл. (1000 тыс. – 150 тыс.).

Обратите внимание на то, что в отдельной финансовой отчетности дочерней компании балансовая стоимость запасов не может быть выше чистой цены реализации (это требование МСФО (IAS) 2 «Запасы»). Иными словами, несмотря на то что запасы дочерней

компании увеличены на сумму нереализованной прибыли, даже эта увеличенная сумма меньше чистой цены реализации (в данном случае возмещаемой суммы).

Проведем тест на обесценение с учетом и без учета корректировки на нереализованную прибыль.

Тест на обесценение без учета корректировки на нереализованную прибыль

Обесценение должно составить 900 тыс. долл. (5600 тыс. – 6500 тыс.). Распределяется в первую очередь на гудвил, а потом на основные средства и нематериальные активы. Запасы не обесцениваются, так как их балансовая стоимость меньше возмещаемой суммы (чистой цены реализации):

Балансовая статья	Балансовая стоимость	Возмещаемая сумма	Обесценение	Новая балансовая стоимость
Гудвил	500	0	(500)	0
Основные средства и НМА	5000	4400	(400)	4600
Запасы	1000	1200	0	1000
Итого генерирующая единица	6500	5600	(900)	5600

Отметим для себя, что новая балансовая стоимость после обесценения основных средств и нематериальных активов составила 4600 тыс. долл.

Теперь проведем тест на обесценение, если балансовая стоимость запасов будет уменьшена на нереализованную прибыль и будет составлять 850 тыс. долл.

Тест на обесценение с учетом корректировки на нереализованную прибыль

Обесценение должно составить 750 тыс. долл. (5600 тыс. – 6350 тыс.). Распределяется в первую очередь на гудвил, а потом на основные средства и нематериальные активы. Запасы опять же не обесцениваются, так как их балансовая стоимость меньше возмещаемой суммы (чистой цены реализации):

Балансовая статья	Балансовая стоимость	Возмещаемая сумма	Обесценение	Новая балансовая стоимость
Гудвил	500	0	(500)	0
Основные средства и НМА	5000	4400	(250)	4750
Запасы	850	1200	0	850
Итого генерирующая единица	6350	5600	(750)	5600

В этом случае новая балансовая стоимость основных средств и нематериальных активов составила 4750 тыс. долл., что на 150 тыс. долл. больше, чем в первом случае. Можно сделать вывод, что корректировка запасов на нереализованную прибыль позволяет «скрыть» часть обесценения долгосрочных активов за счет того, что корректировка уменьшает запасы (которые и так меньше своей возмещаемой суммы).

Можно ли говорить о том, что учебные центры (среди них есть и представители «большой четверки» аудиторских компаний) ошибаются, учитывая корректировку запасов при проведении теста на обесценение дочерней компании?

Конечно нет. Дело в том, что МСФО (IAS) 36 однозначно не указывает, какую балансовую стоимость необходимо брать для проведения теста на обесценение: до или после корректировки на нереализованную прибыль. Поэтому при составлении отчетности этот вопрос должен регулироваться учетной политикой компании. Аудиторские компании исходят из того, что запасы аудируемых ими предприятий необходимо корректировать на нереализованную прибыль перед проведением теста на обесценение. Такой подход не только не противоречит требованиям международных стандартов, но и вполне естествен, так как аудиторские компании чаще всего аудируют консолидированную отчетность, где внутригрупповые остатки и обороты уже элиминированы.

Однако исходя из практики решения экзаменационных задач, можно сделать вывод, что сам экзаменатор придерживается другого мнения. Поэтому при решении заданий экзамена ДипИФР-Рус мы рекомендуем не учитывать корректировку на нереализованную прибыль в запасах при проведении теста на обесценение дочерней компании.

12.5.7. Внутригрупповые продажи основных средств

Внутригрупповая продажа основных средств также тестируется на экзамене ДипИФР-Рус (как, например, в июне 2014 года). Исключение нереализованной прибыли при внутригрупповой продаже основных средств полностью аналогично исключению нереализованной прибыли при реализации товаров.

Внутригрупповая продажа основных средств имеет как общие черты, так и отличия от внутригрупповой продажи товаров:

- продавец (как и при продаже товаров) получает в своей отчетности прибыль от внутригрупповой операции;
- основное средство учитывается на балансе покупателя и амортизируется из внутригрупповой цены приобретения (то есть в отличие от продажи товаров его стоимость уменьшается постепенно).

Поэтому для элиминирования внутригрупповой продажи основных средств необходимо:

- исключить доходы и расходы, связанные с внутригрупповой продажей;
- скорректировать (уменьшить) амортизацию на сумму дополнительной амортизации (прибыль от внутригрупповой продажи, разделенная на количество лет оставшегося периода использования с момента продажи).

Однако остается вопрос: какое влияние оказывает внутригрупповая продажа основных средств на контролирующую и неконтролирующую доли?

Очень часто слушатели, пытаясь рассуждать логически, формулируют следующие вопросы:

- если продает материнская компания, то прибыль от продажи получает материнская компания и в этом случае нет никакого разделения на контролирующую и неконтролирующую доли. Однако основное средство находится на балансе дочернего предприятия, поэтому нам необходимо скорректировать расходы по амортизации

дочернего предприятия и, соответственно, разделить корректировку по амортизации на контролирующую и неконтролирующую доли?

- если продает дочерняя компания, то на прибыль от реализации необходимо уменьшить как контролирующую, так и неконтролирующую доли. Так как основное средство находится на балансе материнской компании, то корректировка по амортизации относится только к контролирующей доле и не требует корректировок неконтролирующей доли?

К сожалению, оба этих рассуждения неверны.

Исключение нерезализованной прибыли из контролирующей доли и неконтролирующей доли производится аналогично исключению нерезализованной прибыли при продаже товаров.

Обратите внимание!

Элиминируется не вся внутригрупповая прибыль, а только нерезализованная, то есть та, которая учтена в составе основного средства на отчетную дату. Это вытекает из требования подпункта «с» п. В86 МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»: «прибыли или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью».

Поэтому при решении экзаменационных задач необходимо пользоваться следующими правилами:

- нерезализованная прибыль рассчитывается и элиминируется только на конец отчетного периода;
- если материнская компания продает основное средство дочерней компании, никакого разделения на контролирующую и неконтролирующую доли не происходит;
- если дочерняя компания продает основное средство материнской компании, то разделение нерезализованной прибыли на контролирующую и неконтролирующую долю осуществляется с учетом начисленной амортизации (то есть именно на сумму нерезализованной прибыли, учитываемой на отчетную дату);
- при формировании консолидированного отчета о совокупном доходе необходимо учитывать, где отражена прибыль от внутригрупповой реализации основного средства (продавец может реализовать как собственное основное средство, так и товар, который будет учитываться у внутригруппового покупателя как основное средство), а также статью, на которую относится амортизация основного средства.

Рассмотрим данный подход на примере.

ПРИМЕР 12.8. ЭЛИМИНИРОВАНИЕ ВНУТРИГРУПОВОЙ ПРОДАЖИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Компания «Бета» является дочерней компанией «Альфы». Компании «Альфа» принадлежит 70% акционерного капитала «Беты».

Компания «Бета» была приобретена 31 марта 2015 года. На дату приобретения справедливая стоимость чистых активов «Беты» была равна 12 млн долл. (акционерный капитал 11 млн долл. и нераспределенная прибыль 1 млн долл.). Справедливая стоимость неконтролирующей доли на дату приобретения составляла 5 млн долл.

1 апреля 2015 года «Бета» продала оборудование материнской компании за 1000 тыс. долл. Балансовая стоимость оборудования на момент продажи составляет 800 тыс. долл., а срок полезного использования равен 4 годам. Амортизация основных средств относится на себестоимость реализации.

Имеются следующие сокращенные данные отчетности на 31 марта 2016 и 2017 годов.

Отчет о финансовом положении на 31 марта	2016		2017	
	«Альфа»	«Бета»	«Альфа»	«Бета»
Инвестиция в «Бету»	13 000	0	13 000	0
Основные средства	20 000	10 000	23 000	14 000
Прочие оборотные активы	7000	5000	8000	4000
Итого активы	40 000	15 000	44 000	18 000
Собственный капитал и резервы				
Акционерный капитал	15 000	11 000	15 000	11 000
Нераспределенная прибыль	25 000	4000	29 000	7000
Итого собственный капитал и резервы	40 000	15 000	44 000	18 000

Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта	2016		2017	
	«Альфа»	«Бета»	«Альфа»	«Бета»
Выручка	34 000	17 800	34 000	18 000
Себестоимость реализации	(30 000)	(15 000)	(30 000)	(15 000)
Валовая прибыль	4000	2800	4000	3000
Доходы от реализации основных средств	0	200	0	0
Итого совокупный доход	4000	3000	4000	3000

Задание:

а) подготовьте сокращенный консолидированный отчет о финансовом положении группы «Альфа» на 31 марта 2016 и 2017 годов;

б) подготовьте сокращенные консолидированные отчеты о совокупном доходе и об изменении капитала группы «Альфа» за годы, закончившиеся 31 марта 2016 года и 2017 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.8

а) консолидированный отчет о финансовом положении

Прибыль от реализации основного средства — 200 тыс. долл. (1000 тыс. – 800 тыс.).

Дополнительно начисленная амортизация на 31 марта:

- 2016 года — 50 тыс. долл. ($200 \times 1 \text{ год} / 4 \text{ года}$);
- 2017 года — 100 тыс. долл. ($200 \times 2 \text{ года} / 4 \text{ года}$).

Нереализованная прибыль на 31 марта:

- 2016 года — 150 тыс. долл. ($200 - 50$);
- 2017 года — 100 тыс. долл. ($200 - 100$).

Значение нереализованной прибыли в составе основного средства можно проверить также следующим образом.

Балансовая стоимость оборудования в отчетности «Альфы» на 31 марта:

- 2016 года составляет 750 тыс. долл. ($1000 - 1000 / 4$ года);
- 2017 года составляет 500 тыс. долл. ($1000 - 1000 / 4$ года $\times 2$ года).

Балансовая стоимость оборудования в консолидированной отчетности на 31 марта:

- 2016 года составляет 600 тыс. долл. ($800 - 800 / 4$ года);
- 2017 года составляет 400 тыс. долл. ($800 - 800 / 4$ года $\times 2$ года).

Таким образом, нереализованная прибыль в составе основного средства на 31 марта:

- 2016 года составляет 150 тыс. долл. (750 тыс. – 600 тыс.);
- 2017 года составляет 100 тыс. долл. (500 тыс. – 400 тыс.).

31 марта 2016 года на сумму нереализованной прибыли необходимо уменьшить:

- нераспределенную прибыль группы — 105 тыс. долл. ($150 \times 70\%$);
- неконтролирующую долю — 45 тыс. долл. ($150 \times 30\%$);
- балансовое значение основных средств — 150 тыс. долл.

31 марта 2017 года на сумму нереализованной прибыли необходимо уменьшить:

- нераспределенную прибыль группы — 70 тыс. долл. (100 тыс. $\times 70\%$);
- неконтролирующую долю — 30 тыс. долл. (100 тыс. $\times 30\%$);
- основные средства — 100 тыс. долл.

Подготовим упрощенный консолидированный отчет о финансовом положении группы «Альфа».

Консолидированный отчет о финансовом положении «Альфы» на 31 марта, \$'000

	2016	2017
Долгосрочные активы		
Гудвил 13 000 + 5 000 – 12 000	6000	6000
Основные средства	29 850 (20 000 + 10 000 – 150)	36 900 (23 000 + 14 000 – 100)
Прочие оборотные активы	12 000 (7000 + 5000)	12 000 (8000 + 4000)
Итого активы	47 850	54 900
Собственный капитал и резервы		
Акционерный капитал	15 000	15 000
Нераспределенная прибыль	26 995 (25 000 + (4000 – – 1000) $\times 70\%$ – 105)	33 130 (29 000 + (7000 – – 1000) $\times 70\%$ – 70)
Неконтролирующая доля	5855 (5000 + (4000 – – 1000) $\times 30\%$ – 45)	6770 (5000 + (7000 – 1000) \times $\times 30\%$ – 30)
Итого собственный капитал и резервы	47 850	54 900

в) консолидированный отчет о совокупном доходе и консолидированный отчет об изменении капитала

Прибыль от реализации основного средства — 200 тыс. долл. (1000 тыс. – 800 тыс.).

Эту прибыль необходимо исключить из доходов от реализации основных средств.

Но как ее исключить, если мы видели в части «а», что корректировка нереализованной прибыли осуществляется только на 150 тыс. долл.?

Исключение прибыли от реализации основных средств будет сделано следующими проводками:

- Дт «Прибыли и убытки» (прибыль от реализации ОС) Кт «Основные средства» на сумму 150 тыс. долл. (эту проводку мы видели в части «а»);
- Дт «Прибыли и убытки» (прибыль от реализации ОС) Кт «Прибыли и убытки» (Амортизация основных средств) на сумму 50 тыс. долл.

Таким образом, после этой корректировки амортизация основного средства в консолидированной отчетности будет равна 200 тыс. долл. (250 тыс. – 50 тыс.). Это значение легко проверить. Ежегодная амортизация в консолидированной отчетности равна 200 тыс. долл. (800 тыс. / 4 года).

Напомним, что для целей экзамена мы корректируем валовую прибыль, а себестоимость рассчитывается как балансирующий показатель.

За год, завершившийся 31 марта 2016 года, сумму прибыли, относящейся к контролирующей и неконтролирующей долям, необходимо **уменьшить** на сумму нереализованной прибыли:

- прибыль группы — 105 тыс. долл. (150 × 70%);
- прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле, — 45 тыс. долл. (150 × 30%).

За год, завершившийся 31 марта 2017 года, сумму прибыли, относящейся к контролирующей и неконтролирующей долям, необходимо **увеличить** на сумму изменения нереализованной прибыли 50 тыс. долл. (150 тыс. – 100 тыс.). Увеличивать будем значение «Валовая прибыль». Также на сумму этого увеличения необходимо скорректировать значения прибыли, относящейся к контролирующей и неконтролирующей доле:

- прибыль группы — 35 тыс. долл. (50 × 70%);
- прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле, — 15 тыс. долл. (50 × 30%).

Подготовим упрощенный консолидированный отчет о совокупном доходе группы «Альфа».

Консолидированный отчет о совокупном доходе «Альфы» за год, закончившийся 31 марта, \$'000

	2016 год	2017 год
Выручка	51 800 (34 000 + 17 800)	52 000 (34 000 + 18 000)
Себестоимость (балансирующий показатель)	(44 950)	(44 950)
Валовая прибыль	6850 (4000 + 2800 + 50)	7050 (4000 + 3000 + 50)
Доходы от реализации основных средств	0 (200 – 150 – 50)	0
Итого совокупный доход,	6850	7050

	2016 год	2017 год
в том числе относящийся:		
к контролирующей доле	5995 (4000 + 3000 × 70% – 150 × 70%)	6135 (4000 + 3000 × 70% + 50 × 70%)
к неконтролирующей доле	855 (3000 × 30% – 150 × 30%)	915 (3000 × 30% + 50 × 30%)

Составим упрощенный консолидированный отчет об изменении капитала группы «Альфа» и проверим, сходится ли он с данными отчета о финансовом положении.

Входящее сальдо капитала контролирующей доли на 1 апреля 2015 года найдем исходя из значения капитала «Альфы» на 31 марта 2016 года и прибыли, полученной за год, закончившийся 31 марта 2016 года, — 36 000 тыс. долл. (40 000 – 4000 тыс.).

Входящее сальдо капитала неконтролирующей доли на 1 апреля 2015 года будет равно справедливой стоимости неконтролирующей доли на момент приобретения, то есть 5000 тыс. долл.

Консолидированный отчет об изменении капитала «Альфы», \$'000

	Контролирующая доля	Неконтролирующая доля	Итого
Сальдо капитала на 01.04.15	36 000	5000	41 000
Совокупный доход за год, закончившийся 31 марта 2016 года	5995	855	6850
Итого капитал на 31.03.16	41 995	5855	47 850
Совокупный доход за год, закончившийся 31 марта 2017 года	6135	915	7050
Итого капитал на 31.03.17	48 130	6770	54900

12.6. МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» был принят в мае 2011 года. Стандарт регулирует принципы подготовки отчетности для предприятий, имеющих долю в совместной деятельности.

Совместная деятельность (совместное предпринимательство) — это деятельность, совместно контролируемая двумя или большим числом сторон.

При этом **совместный контроль** — контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором. Причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, осуществляющих совместный контроль.

Обратим внимание на два важных момента в определении совместного контроля:

- совместный контроль возможен только в результате заключения договора;
- принятие решений по значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, то есть стороны равноправны при принятии решений (даже если их доли владения совместным предприятием не равны друг другу).

Различают два типа совместной деятельности:

- **совместное предприятие** — это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, **прав на чистые активы** деятельности;
- **совместная операция** — это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, **прав на активы и ответственность по обязательствам**, связанным с деятельностью.

Рассмотрим, чем отличаются друг от друга участники совместного предприятия и совместной операции.

Фактически участник **совместного предприятия** — это акционер отдельной организации (юридического лица), у которого есть юридическое соглашение с другими акционерами принимать все значимые решения единогласно.

В консолидированной финансовой отчетности участник совместного предприятия отражает инвестицию в совместное предприятие методом долевого участия.

В своей отдельной финансовой отчетности участник совместного предприятия может отражать инвестицию в совместное предприятие:

- по методу долевого участия;
- по фактической стоимости;
- в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

В свою очередь, совместная операция — это деятельность, которая может осуществляться как в рамках отдельной организации (юридического лица), так и без использования структуры отдельной организации.

Чаще всего совместная операция осуществляется без учреждения отдельной организации. Допустим, два участника совместной операции договорились о проведении совместных исследований. Один из участников выделил помещение для лаборатории и часть оборудования, другой предоставил оставшуюся часть оборудования и необходимых специалистов. Участники не оформляют совместную лабораторию как отдельную организацию (юридическое лицо). Порядок использования оборудования, доли собственности на оборудование, лабораторию и результаты исследований, порядок осуществления услуг лабораторией как в пользу участников совместной операции, так и третьим лицам — все это регламентируется заключенным между участниками соглашением.

В собственной отчетности участник совместной операции признает свою долю в:

- совместных активах;
- совместных обязательствах;

- выручке от продажи продукции, произведенной в результате совместной операции;
- совместных расходах.

Еще раз отметим, что соглашение между участниками совместной операции должно предусматривать порядок разделения между ними активов, обязательств, доходов и расходов от совместной операции.

Совместная операция может также осуществляться с использованием структуры отдельной организации (отдельного юридического лица). Хотя мы считаем маловероятным появление на экзамене ДипИФР-Рус ситуационной задачи на учет совместной операции, использующей структуру отдельной организации, рассмотрим, чем подобная совместная операция отличается от совместного предприятия.

Основное отличие совместного предприятия от совместной операции, использующей структуру отдельного юридического лица, в том, что:

- участник совместного предприятия имеет право на **чистые активы организации**;
- участник совместной операции имеет право на активы и несет ответственность по обязательствам организации.

Чтобы понять, является ли инвестиция в организацию инвестицией в совместное предприятие или в совместную операцию, необходимо проанализировать как организационно-правовую форму организации (юридического лица), так и соглашения, заключенные между участниками этого юридического лица.

Если соглашение между участниками или организационно-правовая форма юридического лица определяют, что участники несут ответственность по обязательствам этого юридического лица в определенной пропорции, а также права на конкретные активы этого юридического лица распределены между участниками на определенной основе, то инвестиция в данное юридическое лицо является вкладом в совместную операцию.

МСФО (IFRS) 11 требует учитывать данную инвестицию в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов», то есть:

- признать приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости;
- признать гудвил как превышение переданного возмещения над справедливой стоимостью приобретенных чистых активов;
 - отнести затраты на приобретение доли в организации (через которую будет осуществляться совместная операция) на прибыли и убытки;
 - признать отложенные налоговые активы и обязательства, связанные с признанными активами и обязательствами совместной операции.

Неконтролирующая доля при таком объединении бизнесов будет равна нулю, правда, только в том случае, если все акционеры юридического лица являются одновременно участниками совместной операции.

Схематично требования МСФО (IFRS) 11 представлены на рис. 12.5.

Рассмотрим на примере отличия совместного предприятия от совместной операции, осуществляемой через отдельное юридическое лицо.



Рис. 12.5 Требования МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство (деятельность)»

ПРИМЕР 12.9. СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ И СОВМЕСТНАЯ ОПЕРАЦИЯ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМАЯ ЧЕРЕЗ ОТДЕЛЬНОЕ ЮРИДИЧЕСКОЕ ЛИЦО

Компания «Альфа» несколько лет владеет инвестициями в компаниях «Дельта» и «Омега». Данные об этих инвестициях приведены ниже.

«Альфа» владеет долей в 35% акционерного капитала компании «Дельта». Первоначальная себестоимость инвестиций в компанию «Дельта» составила 3 млн долл. Два других акционера компании «Дельта» владеют соответственно долями в 35 и 30% акционерного капитала «Дельты». В соответствии с соглашением между компанией «Альфа» и двумя другими акционерами все значимые решения относительно операционной и финансовой деятельности компании «Дельта» принимаются только в случае единогласного одобрения со стороны всех трех акционеров. С момента осуществления инвестиций в компанию «Дельта» до 31 марта 2016 года справедливая стоимость ее чистых активов увеличилась с 7 млн долл. до 17 млн долл., в том числе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, на 2 млн долл. Выручка компании «Дельта» за год, закончившийся 31 марта 2016 года, составила 20 млн долл.

«Альфа» также владеет 45-процентной долей акционерного капитала компании «Омега». Первоначальная себестоимость инвестиций в «Омегу» составила 5 млн долл. По соглашению между компанией «Альфа» и другим акционером, «Омегой», которая владеет 55% ее акционерного капитала, все значимые решения относительно операционной и финансовой деятельности компании «Омега» принимаются только в случае их единогласного одобрения. Кроме того, соглашением предусмотрено, что все активы «Омеги» распределяются между акционерами в пропорции 45:55. Акционеры несут также ответственность по обязательствам «Омеги» в той же пропорции. Соглашением между акционерами предусмотрено, что выручка, расходы, прибыль или убыток также разделяются между акционерами в пропорции 45:55.

С момента осуществления инвестиций в компанию «Омега» до 31 марта 2016 года справедливая стоимость ее чистых активов увеличилась с 10 млн до 15 млн долл., в том числе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, на 3 млн долл. Выручка компании «Омега» за год, закончившийся 31 марта 2016 года, составила 25 млн долл. Обязательства компании «Омега» на 31 марта 2016 года составили 8 млн долл.

Компании «Дельта» и «Омега» не выплачивали дивиденды за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

Задание:

объясните, как данные инвестиции должны быть отражены в консолидированной отчетности компании «Альфа» за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.9

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 3.

Инвестиция в компанию «Дельта» — это инвестиция в совместное предприятие, так как «Альфа» обладает совместным контролем над «Дельтой» с двумя другими акционерами на основании соглашения, по которому решения касательно значимой деятельности требуют единогласного согласия сторон.

«Альфа» обладает правами только на чистые активы компании «Дельта».

Активы и обязательства компании «Дельта» принадлежат непосредственно «Дельте».

В консолидированной финансовой отчетности «Альфы» инвестиция в компанию «Дельта» должна отражаться методом долевого участия.

Метод долевого участия предполагает отражение инвестиции по первоначальной стоимости с дальнейшей корректировкой ее на изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций.

Инвестиция в совместное предприятие на 31 марта 2016 года — 6500 тыс. долл. $(3000 + (17\,000 - 7000) \times 35\%)$. В отчете о финансовом положении представляется как внеоборотный актив.

Нераспределенная прибыль группы (раздел «Собственный капитал») должна быть увеличена на прибыль «Дельты», относящуюся к «Альфе».

Нераспределенная прибыль на 31 марта 2016 года — 3500 тыс. долл. $((17\,000 - 7\,000) \times 35\%)$.

В отчете о совокупном доходе:

- в разделе «Прибыли и убытки» представляется прибыль или убыток от совместного предприятия за год после налогообложения;
- в разделе «Прочий совокупный доход» представляется прочий совокупный доход совместного предприятия за год после налогообложения.

Прибыль от совместного предприятия за отчетный год — 700 тыс. долл. $(2000 \times 35\%)$.

Выручка «Дельты» не отражается в консолидированной отчетности «Альфы».

Инвестиция в компанию «Омега» — это инвестиция в совместную операцию, осуществляемую через отдельное юридическое лицо, так как «Альфа» обладает совместным контролем над «Омегой» с другим акционером на основании соглашения, по которому решение касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон.

«Альфа» обладает правами не только на чистые активы компании «Омега», но и правами на 45% активов и несет ответственность за 45% обязательств компании «Омега».

В консолидированной финансовой отчетности «Альфы» инвестиция в компанию «Омега» должна отражаться методом приобретения бизнеса в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Гудвил — 500 тыс. долл. $(5000 - 10\,000 \times 45\%)$.

В отчете о финансовом положении на 31 марта 2016 года должны быть представлены:

- активы — 10 350 тыс. долл. $((15\,000 + 8000) \times 45\%)$;
- обязательства — 3600 тыс. долл. $(8000 \times 45\%)$.

Нераспределенная прибыль группы (раздел «Собственный капитал») должна быть увеличена на прибыль «Омеги», относящуюся к «Альфе».

Нераспределенная прибыль на 31 марта 2016 года — 2250 тыс. долл. $((15\,000 - 10\,000) \times 45\%)$.

В отчете о совокупном доходе по соответствующим статьям должны быть представлены выручка, расходы и прибыль в доле «Альфы», установленной соглашением.

Выручка — 11,250 тыс. долл. $(25\,000 \times 45\%)$.

Расходы — 9900 тыс. долл. $((25\,000 - 3000) \times 45\%)$.

Прибыль за год — 1350 тыс. долл. $(3000 \times 45\%)$.

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы

Инвестиция в совместное предприятие «Дельта»	6500
Гудвил	500
Активы «Омеги» (построчно)	10 350
Собственный капитал	
Нераспределенная прибыль $(3500 + 2250)$	5750
Обязательства «Омеги» (построчно)	3600

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Выручка	11 250
Расходы	(9900)
Прибыль от совместного предприятия	700
Прибыль за год	2050

Еще раз обратимся к предыдущему примеру. В чем отличие между компаниями «Дельта» и «Омега»? Почему одну компанию мы классифицируем как совместное предприятие, а другую как совместную операцию? Отличие в том, что акционеры «Дельты» имеют права только на ее чистые активы, то есть выступают только в качестве акционеров. А вот акционеры «Омеги» имеют права не только на чистые активы (как остаточную стоимость всех активов за вычетом обязательств), но и на сами активы и несут ответственность по обязательствам «Омеги». Это достигается отдельными соглашениями между акционерами. При наличии подобных соглашений мы должны квалифицировать инвестиции в компанию как инвестиции в совместную операцию.

Рассмотрим на следующем примере порядок учета совместной операции, если она осуществляется без образования отдельного юридического лица. Напомним, что участник совместной операции должен признать свою долю в выручке, расходах, прибыли, активах и обязательствах. Сами доли определяются в специальном соглашении (договоре) между участниками совместной операции.

ПРИМЕР 12.10. УЧЕТ СОВМЕСТНОЙ ОПЕРАЦИИ

1 апреля 2015 года компания «Ипсилон» подписала с компанией «Тау» соглашение об осуществлении совместных торговых операций в регионе X. Компания «Ипсилон» на эту дату предоставила офисные помещения балансовой стоимостью 6 млн долл. со сроком полезного использования 40 лет. Компания «Тау» предоставила оборудование балансовой стоимостью 3 млн долл. со сроком полезного использования 5 лет начиная с 1 апреля 2015 года.

В соответствии с соглашением все вновь приобретенные активы делятся между сторонами в пропорции 50:50 (кроме основных средств, переданных на осуществление совместной деятельности). В этой же пропорции делятся все доходы, расходы и прибыль, полученные (понесенные) в результате совместной деятельности, включая амортизационные отчисления. «Ипсилон» и «Тау» несут солидарную ответственность по обязательствам от данной совместной деятельности. Стороны пришли к соглашению, что на основании результатов деятельности за год окончательное распределение денежных средств между участниками осуществляется в течение 20 дней после окончания года.

Результаты совместной торговой деятельности за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000:

выручка от продаж	7000
себестоимость реализованных товаров	(4800)
расходы на персонал	(500)
прочие расходы (не включая амортизацию)	(300)

На 31 марта 2016 года под контролем совместной деятельности находились следующие активы и обязательства:

запасы товаров	900
торговая дебиторская задолженность	800
денежные средства	700
обязательства перед поставщиками	1000

Задание:

объясните, как данные операции должны быть отражены в отчетности компании «Ипсилон» за год, закончившийся 31 марта 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 12.10

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 11.

Совместно осуществляемые продажи — это совместная операция.

Участник совместной операции должен признать в своей отчетности свою долю (50%) в выручке, расходах, прибылях, активах и обязательствах.

Офисные помещения продолжают учитываться в составе основных средств «Ипсилона».

По ним начисляется амортизация.

Амортизация за год — 150 тыс. руб. (6000 / 40 лет).

Балансовая стоимость офисных помещений на 31.03.16 — 5850 тыс. долл. (6000 тыс. – 150 тыс.).

Однако в дебет прибылей и убытков относится только 50% от совокупной амортизации основных средств (помещения и оборудование), используемых в совместной деятельности.

Амортизация оборудования за год — 600 тыс. долл. (3000 / 5 лет).

Амортизация, относящаяся в дебет прибылей и убытков, — 375 тыс. долл. ((150 + 600) × 50%).

Разница между начисленной амортизацией по помещениям и признанной в составе прибылей и убытков отражается как краткосрочное обязательство перед участником совместной деятельности («Тау»).

Обязательство перед «Тау» — 225 тыс. долл. (375 тыс. – 150 тыс.).

Выручка и расходы признаются на счете «Прибыли и убытки» в доле участника (50%):

Выручка (7000 × 50%)	3500
Себестоимость продаж (4800 × 50%)	(2400)
Валовая прибыль	1100
Амортизация	(375)
Расходы на персонал (500 × 50%)	(250)
Прочие расходы (300 × 50%)	(150)
Прибыль за год	325

Активы и обязательства совместной операции также признаются в отчетности каждого участника в доле 50%:

Краткосрочные активы	
Запасы (900 × 50%)	450
Дебиторская задолженность (800 × 50%)	400
Денежные средства (700 × 50%)	350
Краткосрочные обязательства	
Обязательства торговые (1000 × 50%)	500

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	
Выручка	3500
Себестоимость реализации	(2400)
Валовая прибыль	1100
Амортизация	(375)
Расходы на персонал	(250)
Прочие расходы	(150)
Прибыль за год	325

Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы	
Офисные помещения	5850
Краткосрочные активы	
Запасы	450
Дебиторская задолженность	400
Денежные средства	350
Собственный капитал	
Нераспределенная прибыль	325
Краткосрочные обязательства	
Обязательства торговые	500
Обязательство перед участником совместной операции	225

Еще раз внимательно рассмотрим предыдущий пример. Обратите внимание: несмотря на то что участники совместной операции делят доходы, расходы и прибыли в пропорции 50:50, на конец отчетного периода возникают взаимные задолженности между участниками совместной операции, так как участники продолжают контролировать только собственные основные средства, а амортизация по этим основным средствам принимается в пропорции 50:50 при расчете конечной прибыли.

Хотя проблема балансировки выписки из отчета о финансовом положении отсутствует на экзамене ДипИФР-Рус, попробуем проверить, сойдется ли баланс компании «Ипсилон» в вышеприведенном примере.

Допустим, на 1 марта 2015 года отчет о финансовом положении «Ипсилон» состоял только из двух позиций: основные средства на сумму 6 млн долл. (активы) и акционерный капитал в сумме 6 млн долл. (пассивы).

Составим полный отчет о финансовом положении компании «Ипсилон» на 31 марта 2016 года, чтобы проверить, сходится ли баланс:

Долгосрочные активы	
Офисные помещения	5850
Краткосрочные активы	
Запасы	450
Дебиторская задолженность	400
Денежные средства	350
Итого активы	7050
Собственный капитал	
Акционерный капитал	6000
Нераспределенная прибыль	325
Краткосрочные обязательства	
Обязательства торговые	500
Обязательство перед участником совместной операции	225
Итого собственный капитал и обязательства	7050

12.7. МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» был принят в мае 2011 года.

Цель стандарта — представление информации, по которой пользователи финансовой отчетности могут оценить:

- характер участия в других организациях и связанные с ним риски;
- последствия и влияние этого участия на финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств.

Стандарт регулирует порядок раскрытия информации об участии предприятия в:

- дочерних организациях;
- совместном предпринимательстве (совместных предприятиях и совместных операциях);

- ассоциированных организациях;
- структурированных организациях, не контролируемых предприятием-инвестором.

Хотя МСФО (IFRS) 12 входит в перечень стандартов, тестируемых на экзамене ДипИФР-Рус, вероятность его появления на экзамене низкая, так как экзамен в первую очередь сосредоточен на представлении информации в финансовой отчетности предприятия. Вопросы раскрытия информации в примечаниях к отчетности носят вспомогательный характер.

В отношении дочерних организаций предприятие должно раскрыть в примечаниях к финансовой отчетности:

- структуру Группы;
- существенные суждения и допущения, которые были приняты при определении контроля над дочерними организациями;
- характер и степень ограничений использования активов Группы и возможностей урегулирования ее обязательств;
- последствия изменения доли владения в дочерних организациях, которые привели (или не привели) к утрате контроля;
- информацию о каждой дочерней организации, имеющей существенную неконтролирующую долю участия, включая финансовые показатели ее деятельности.

В отношении совместного предпринимательства (совместных организаций и совместных операций) и ассоциированных организаций, которые существенны для отчитывающегося предприятия, раскрывают:

- информацию о наименовании совместного предпринимательства или ассоциированной организации и о месте осуществления их деятельности;
- характер взаимоотношений, а также существенные суждения и допущения, которые организация приняла при определении совместного контроля или значительного влияния;
- процент доли владения или прав участия в прибыли организации и, если они не совпадают, процент прав голоса (если применимо);
- метод оценки инвестиции (метод долевого участия, по первоначальной стоимости, в соответствии с МСФО (IFRS) 9 или МСФО (IFRS) 3);
- характер и степень влияния любых ограничений на передачу отчитывающемуся предприятию денежных средств в виде дивидендов и платежей в погашение выданных авансов и займов;
- условные обязательства и обязательства по будущим операциям, которые могут привести к оттоку денежных средств и других ресурсов;
- сверку обобщенной финансовой информации в отчетности совместных и ассоциированных организаций с балансовой стоимостью участия в этих совместных и ассоциированных организациях в отчетности предприятия-инвестора.

Структурированная организация — это организация, учрежденная таким образом, что права голоса или аналогичные права не являются доминирующим фактором при определении того, кто контролирует организацию.

Например, права голоса структурированной организации могут быть связаны исключительно с административными задачами, а руководство ее значимой деятельностью осуществляется на основе соглашений.

Отчитывающееся предприятие может иметь контроль над структурированной организацией на основе соглашений с ее акционерами или в соответствии с законом, даже если доля участия самого отчитывающегося предприятия в структурированной организации незначительна или равна нулю.

Если отчитывающееся предприятие контролирует структурированную организацию, то структурированная признается дочерней организацией и информацию об этом контроле материнская компания раскрывает наряду с другими дочерними организациями. Дополнительно отчитывающееся предприятие раскрывает информацию о любых соглашениях, по которым оно или другая дочерняя компания Группы обязана финансово поддержать структурированную организацию. Если в отчетном периоде материнская организация или любая дочерняя, не имея соответствующей предусмотренной договором обязанности, оказывает финансовую или иную поддержку консолидируемой структурированной организации, организация должна раскрыть:

- вид и сумму оказанной поддержки, включая ситуации, в которых материнская организация или ее дочерние организации помогли структурированной организации получить финансовую поддержку;
- причины оказания такой поддержки.

Финансовую поддержку организация оказывает, например, путем приобретения активов структурированной организации или выпущенных ею инструментов.

Отчитывающееся предприятие также должно раскрыть любые текущие намерения по оказанию финансовой или иной поддержки консолидируемой структурированной организации, включая намерения помочь структурированной организации получить финансовую поддержку.

Отчитывающееся предприятие может также не иметь контроля над структурированной организацией. Такие структурированные организации называются неконсолидируемыми структурированными организациями.

В этом случае отчитывающееся предприятие раскрывает:

- характер и степень участия в структурированной организации;
- характер рисков, связанных с участием в структурированных организациях, и степень их влияния на отчитывающееся предприятие.

ГЛАВА 13. Решение консолидационных задач на экзамене ДипИФР-Рус

13.1. Структура консолидационной задачи и общие подходы к ее решению

13.1.1. Структура консолидационной задачи

В предыдущей главе мы рассмотрели требования международных стандартов к консолидированной отчетности. Эту главу посвятим практическим подходам к решению консолидационных задач на экзамене ДипИФР-Рус.

Консолидационное задание – самое первое в структуре экзамена. Консолидационная задача «весит» 25 баллов и включает в себя составление одного из двух отчетов:

- консолидированного отчета о финансовом положении;
- консолидированного отчета о совокупном доходе и консолидированного отчета об изменении капитала (в некоторых сессиях экзаменатор ограничивается заданием на консолидацию отчета о совокупном доходе).

Обычно в экзаменационном задании представляется отдельная отчетность трех компаний, по данным которых необходимо сформировать консолидационный отчет. Это:

- материнская компания (обычно экзаменатор дает ей название «Альфа»);
- дочерняя компания (обычно экзаменатор дает ей название «Бета»);
- третья компания может быть дочерней, либо ассоциированной, либо совместным предприятием (экзаменатор обычно дает ей название «Гамма»).

Консолидационное задание имеет следующую структуру:

- данные отдельных отчетностей трех компаний;
- от 4–5 текстовых примечаний, которые тестируют умение претендента:
 - проводить консолидационные операции и корректировки (обычно это примечания 1–4);
 - отражать отдельные операции в отчетности компании (одно примечание).

13.1.2. Первые 15 минут на ознакомление с текстом задания

Так как консолидационное задание идет под номером один, очень важно сразу приучать себя правильно подходить к его решению, моделируя свое поведение на экзамене.

Напомним, что на экзамене претенденту предоставляется 15 минут для ознакомления с заданием. Начиная с декабрьской сессии 2016 года АССА снимает ограничения в отношении прежних правил поведения кандидатов. Теперь претендент может использовать это время по своему усмотрению и сразу приступить к решению экзамена в буклете для ответов.

Настоятельно рекомендуем придерживаться следующей раскладки по времени (мы уже говорили об этом в главе 2):

- первые 6 минут из 15 просмотрите ситуационные задания;
- оставшиеся 9 минут посвятите работе над консолидационной задачей.

Если вы пока тренируете только консолидационную задачу, засекайте на часах 9 минут и начинайте предварительную работу с задачей.

Очень часто претенденты делают ошибку, думая, что раз 15 минут выделены для чтения экзаменационного задания, то его нужно читать как какой-нибудь рассказ. Подобный подход приводит только к потере времени и никак не помогает претенденту его правильно использовать. Дело в том, что в эти первые минуты экзамена волнение максимально. Информация из текста экзамена очень плохо усваивается. Чтобы как-то победить волнение (полностью сделать это вряд ли получится), необходимо начать выполнять какие-то заранее отработанные действия. Это позволит переключить ваше внимание на привычные шаги и быстро включиться в выполнение экзаменационного задания.

Поэтому все ваши действия на экзамене должны быть отработаны во время самостоятельного решения задач. Вы должны четко понимать, что и в какой последовательности нужно делать, чтобы эффективно распределять усилия в ограниченное экзаменационное время.

Итак, что нужно сделать в течение 9 минут, которые мы отводим на ознакомление с консолидационной задачей.

1. Внимательно прочитайте, что требуется сделать в консолидационной задаче (в самом конце задания). Если будет консолидация отчета о совокупном доходе, определите, нужно ли делать еще консолидацию отчета об изменении капитала. Часто претенденты делают серьезную ошибку, пытаясь сформировать консолидированный отчет об изменении капитала, в то время как в задании это не требуется. Также часто в конце задания дается дополнительная информация о влиянии отложенного налогообложения.
2. Компании «Бета» и «Гамма». В отношении каждой из них вам нужно ответить на четыре главных вопроса: «Кто?», «Доля?», «Срок?» и «Оценка неконтролирующей доли». Иными словами, кто такие «Бета» и «Гамма» (группа состоит из двух дочек, дочери и ассоциированной компании или дочери и совместного предприятия), каковы доли и срок владения у «Альфы» в этих компаниях, каким образом оценивается неконтролирующая доля: по справедливой стоимости или пропорционально доле в чистых активах. Обязательно сделайте пометки об этом в экзаменационном буклете (чтобы они были перед глазами).

3. Вспомните и сделайте пометки в экзаменационном буклете, какими строками надо дополнить представленный в задании отчет, чтобы он стал консолидационным.
4. Определитесь с обязательными расчетами, которые нужно сделать (выпишите их на полях экзаменационного буклета).
5. Бегло просмотрите задание как минимум до примечания «Инвестиция в компанию “Гамма”» или «Тест на обесценение» (исходя из того, какое из них представлено позже).

Разберем некоторые из этих этапов подробнее.

На третьем этапе, как только вам стала ясна структура компании, можно достроить отчет, представленный в задании, до консолидированного на полях экзаменационного задания. Для чего это нужно? Это поможет вам сразу записать консолидационную форму, поэтому все строки консолидированного отчета должны быть уже перед вашими глазами.

Если нужно консолидировать отчет о финансовом положении, то прямо на полях экзаменационного буклета с заданием допишите необходимые статьи отчета о финансовом положении, чтобы он стал консолидационным, чтобы потом (уже не задумываясь) переписать их в буклет для ответов.

Итак, в отчете о финансовом положении чаще всего необходимо дописать следующие статьи:

- в разделе «Внеоборотные активы»:
 - нематериальные активы (если этой строки нет);
 - гудвил;
 - инвестиция в ассоциированное (или совместное) предприятие (если «Гамма» является ассоциированным или совместным, а не дочерним предприятием);
 - прочие инвестиции;
- в разделе «Собственный капитал»:
 - прочие компоненты капитала (если этой строки еще нет);
 - неконтролирующая доля.

В отчете о совокупном доходе необходимо дописать следующие статьи:

- в разделе «Прибыли и убытки»:
 - прибыль от ассоциированного (совместного) предприятия (если «Гамма» является ассоциированным или совместным предприятием). Эту статью необходимо добавить до строчки «Прибыль до налогообложения»;
- после строки «Чистая прибыль за год» необходимо добавить две статьи:
 - прибыль, относящаяся к неконтролирующим акционерам;
 - прибыль, относящаяся к контролирующим акционерам;
- в разделе «Прочий совокупный доход»:
 - статьи, которые будут реклассифицированы как прибыли и убытки;
 - статьи, которые не будут реклассифицированы как прибыли и убытки (примечание: вышеприведенные статьи — это подзаголовки, имеющие это название);

- справочно: прочий совокупный доход, относящийся к неконтролирующей доле;
- после строки «Итого совокупный доход» добавить:
 - относящийся к неконтролирующей доле;
 - относящийся к контролирующей доле.

На четвертом этапе прямо в экзаменационном буклете с заданием напишите для себя список отдельных расчетов, которые вы представите при решении консолидационной задачи. Это позволит вам сразу расставить эти расчеты в буклете для ответов.

Мы рекомендуем придерживаться следующего порядка.

Для отчета о финансовом положении список отдельных расчетов выглядит следующим образом (если «Гамма» — ассоциированное или совместное предприятие):

1. Расчет гудвила «Беты».
2. Расчет неконтролирующей доли.
3. Расчет инвестиции в ассоциированное (совместное) предприятие.
4. Расчет нераспределенной прибыли Группы.
5. Расчет прочих компонентов капитала.

Если же «Гамма» — это дочернее предприятие наравне с «Бетой», то список обязательных расчетов будет выглядеть следующим образом:

1. Расчет гудвила «Беты».
2. Расчет гудвила «Гаммы».
3. Расчет неконтролирующей доли.
4. Расчет нераспределенной прибыли Группы.
5. Расчет прочих компонентов капитала.

Для консолидированного отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала список отдельных расчетов выглядит следующим образом:

1. Расчет гудвила «Беты».
2. Расчет валовой прибыли.
3. Расчет чистой прибыли, относящейся к неконтролирующей доле.
4. Расчет прибыли ассоциированного (совместного) предприятия.
5. Расчет сальдо собственного капитала на начало периода (контролирующая и неконтролирующая доли).

Естественно, если в задании не требуется составлять консолидированный отчет об изменении капитала, то последний расчет делать не требуется.

Если «Гамма» является дочерним предприятием, то список обязательных расчетов будет выглядеть следующим образом:

1. Расчет гудвила «Беты».
2. Расчет гудвила «Гамма».
3. Расчет валовой прибыли.

4. Расчет чистой прибыли, относящейся к неконтролирующей доле.
5. Расчет сальдо собственного капитала на начало периода (контролирующая и неконтролирующая доли).

После того как на полях экзаменационного буклета вы написали для себя памятки в виде необходимых дополнительных строк консолидационного отчета и списка отдельных расчетов, стоит просмотреть экзаменационное задание как минимум до примечаний «Инвестиция в компанию “Гамма”» или «Тест на обесценение» (до последнего из них). При чтении продумывайте, какие расчеты вам потребуются. После этого вы можете приступить к оформлению проформы и расстановке расчетов непосредственно в буклете для ответов.

13.1.3. Оформление консолидационной задачи в буклете для ответов

Решение консолидационной задачи я рекомендую начать с разворота. На первом листе разворота у вас будет находиться консолидированный отчет (о финансовом положении или о совокупном доходе), на последующих страницах будут расположены отдельные расчеты.

Ваши действия должны быть следующими:

1. Написать проформу консолидационного расчета.
2. Расставить в буклете для ответов отдельные расчеты.
3. Заполнить проформу из данных условия.
4. Последовательно читая условие задачи, выполнять ее решение в отведенных в проформе местах и отдельных расчетах.
5. «Закрывать отчет», то есть построчно просчитать все итоги каждой статьи отчета.

Рассмотрим каждый шаг подробнее.

Шаг 1. Написать проформу консолидационного расчета

На первом развороте необходимо составить проформу консолидационного расчета. Обязательно выделяйте разделы: для отчета о финансовом положении — «Внеоборотные активы», «Оборотные активы», «Собственный капитал», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства»; для отчета о совокупном доходе — «Прибыли и убытки» и «Прочий совокупный доход». Для отчета о финансовом положении итоги разделов рассчитывать не нужно (это не проверяется), также не нужно рассчитывать итоги активов и пассивов и проверять, сходится ли баланс.

Расположите статьи активов на левой стороне разворота, а статьи пассивов на правой — так вам будет легче ориентироваться в статьях при составлении отчета.

Сразу после заголовка отчета напишите строки:

- «“Альфа” + “Бета” + Корректировки = Группа», если «Гамма» — ассоциированное либо совместное предприятие;
- «“Альфа” + “Бета” + “Гамма” + Корректировки = Группа», если «Гамма» — дочерняя компания.

Столбики расчерчивать не нужно — это сильно загрязнит лист и усложнит маркеру проверку.

Между строками статей оставляйте как минимум две пустые строчки, в дальнейшем это место вы займете расчетами. В строках, для которых предусмотрены отдельные расчеты, сразу ставьте ссылки на эти расчеты (пропуски между строками делать не нужно).

Между разделами также оставляйте по паре дополнительных строк — возможно, вам в процессе решения задачи придется добавить какую-либо строчку отчета.

В разделе 13.2 мы рассмотрим пример консолидации отчета о финансовом положении, а сейчас на рис. 13.1 приведем вид проформы отчета о финансовом положении, который должен у вас получиться (в этой задаче «Гамма» — ассоциированная компания).

① ○ ○ ○ ○ ○	Разворот 1	① ○ ○ ○ ○ ○
Отчет о финансовом положении Группы Альфа на 30.09.16 г. \$'000		Продолжение отчета Альфа + Бета + Корректировки = Группа
Альфа + Бета + Корректировки = Группа		Собственный капитал
Внеоборотные активы:		Акционерный капитал
Основные средства		Нераспределенная прибыль (Расчет 4)
НМА		Прочие компоненты капитала (Расчет 5)
Гудвил (Расчет 1)		Неконтролирующая доля (Расчет 2)
Инвестиция в ассоциированную компанию Гамма (Расчет 3)		Долгосрочные обязательства:
Прочие инвестиции		Долгосрочные займы
		Отложенный налог
		Условный платеж
		Дополнительный платеж
Оборотные активы:		Краткосрочные обязательства:
Запасы		Кредиторская задолженность
Дебиторская задолженность		
Денежные средства и эквиваленты		

Рис. 13.1 . Проформа консолидированного отчета о финансовом положении (разворот 1 из 4)

На основании этих же принципов формируется и проформа консолидированного отчета о совокупном доходе — она займет у вас целый разворот. Однако кроме ссылок на сами расчеты в некоторых строках необходимо указать фразу «балансирующий показатель», чтобы маркер при проверке мог понять принцип расчета данного значения.

Методомбалансирующего показателя рассчитываются следующие строки консолидированного отчета о совокупном доходе:

- себестоимость реализации;
- чистая прибыль, относящаяся к контролирующей доле;
- совокупный доход, относящийся к контролирующей доле.

На следующей странице расположите проформу консолидированного отчета об изменении капитала. В разделе 13.3 мы рассмотрим консолидацию отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала, и там будет приведено решение, построенное на основе заполненной проформы.

Шаг 2. Расставить в буклете для ответов отдельные расчеты

На этом шаге мы определяем место для отдельных расчетов. Место должно быть определено сразу — это позволит нам последовательно читать экзаменационное задание и сразу выполнять необходимые расчеты, так как один абзац экзаменационного задания может потребовать корректировок сразу в нескольких расчетах или отчетных статьях.

Для консолидированного отчета о финансовом положении расставляйте расчеты в следующем порядке:

- Расчет 1 «Гудвил «Беты»» — выделите под него полторы страницы (так как в этом расчете должен еще поместиться тест на обесценение).
- Расчет 2 «Неконтролирующая доля» — выделяйте на него полстраницы.
- Расчет 3 «Инвестиция в ассоциированное (или совместное) предприятие» обычно требует полстраницы.
- Расчет 4 «Нераспределенная прибыль группы» обычно занимает целую страницу.
- Расчет 5 «Прочие компоненты капитала» занимает полстраницы.

Для консолидированного отчета о совокупном доходе расставляйте расчеты в следующем порядке:

- Расчет 1 «Гудвил «Беты»» — выделите полторы страницы.
- Расчет 2 «Валовая прибыль» — оставьте целую страницу.
- Расчет 3 «Чистая прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле» обычно требует полстраницы.
- Расчет 4 «Прибыль ассоциированного (совместного) предприятия» обычно требует полстраницы.
- Расчет 5 «Сальдо контролирующей доли собственного капитала на начало периода» занимает полстраницы.
- Расчет 6 «Сальдо неконтролирующей доли собственного капитала на начало периода» занимает полстраницы.

На рис. 13.2–13.4 представлен пример расстановки отдельных расчетов для консолидированного отчета о финансовом положении постранично.

Как вы помните, в консолидационной задаче возможны дополнительные примечания, связанные с вопросами отражения отдельных операций в отчетности компании. Если для них необходимы будут дополнительные расчеты, вы можете привести их после расчета 5 (уже по ходу решения задачи).

Шаг 3. Заполнить проформу из данных условия

На этом шаге мы просто заполняем проформу данными отдельных отчетов «Альфы» и «Беты» (если «Гамма» также является дочерней компанией, то заполняем проформу данными из ее отчетности).

Обратите внимание на строку «Прочие инвестиции». В отдельной отчетности «Альфы» по строке «Инвестиции» показаны общие инвестиции: как инвестиции в «Бету» и «Гамму», так и прочие инвестиции. Другими словами, чтобы получить значение «прочих инвестиций», из общего значения инвестиций нам необходимо вычесть инвестиции в «Бету» и «Гамму». Поэтому по строке «Прочие инвестиции» мы проставляем значение общих инвестиций из отчетности «Альфы» и пишем себе прямо в проформе «письмо счастья»: «исключить инвестиции в “Бету” и “Гамму”» (рис. 13.5) (напомним, что текст самого задания приведен в разделе 13.2).

Шаг 4. Последовательно читая условие задачи, выполнять ее решение в отведенных в проформе местах и отдельных расчетах

После всех вышеприведенных подготовительных шагов вы готовы уже внимательно читать текст задания и последовательно делать расчеты в отведенных для этого местах.

На этом этапе дадим несколько советов.

Совет 1. Как выполнять расчет гудвила

На самом деле «Расчет 1. Гудвил “Беты”» состоит из трех подрасчетов:

- расчета справедливой стоимости «Беты» на дату приобретения (если неконтролирующая доля «Беты» учитывается по справедливой стоимости). Если неконтролирующая доля учитывается пропорционально доле участия в чистых активах, то эта часть расчета будет называться «Справедливая стоимость возмещения на дату приобретения»;
- расчета чистых активов «Беты»;
- теста на обесценение и окончательный расчет гудвила.

При выполнении «Расчета справедливой стоимости “Беты”» делайте разноску каждой рассчитанной суммы по соответствующим строкам. Например, рассчитав значение возмещения, предоставленного путем обмена акциями, проставьте это значение как в расчете 1, так и по строке «Прочие инвестиции» консолидированного отчета о финансовом положении (в скобках, то есть со знаком минус).

Как только вы перешли к расчету чистых активов «Беты», доведите расчет гудвила до самого конца, то есть сделайте тест на обесценение и найдите значение гудвила на отчетную дату (при формировании отчета о совокупном доходе значение гудвила на отчетную дату рассчитывать не нужно).

После того как расчет 1 выполнен, обязательно покажите стрелочками, в какой доле и в какой расчет будут направлены следующие данные:

- для консолидированного отчета о финансовом положении:
 - изменение чистых активов «Беты» с даты приобретения до отчетной даты, связанное с нераспределенной прибылью (в расчет 2 и расчет 4);
 - изменение чистых активов «Беты» с даты приобретения до отчетной даты, связанное с прочими компонентами капитала (в расчет 2 и расчет 5);
 - обесценение гудвила (в расчет 2 и расчет 4);
 - значение гудвила (в ОФП);

- для консолидированного отчета о совокупном доходе:
 - изменение чистых активов «Беты» с даты приобретения до даты начала отчетного периода (в расчет 5 и расчет 6);
 - корректировки раздела «Прибыли и убытки» (в расчет 2 и расчет 3);
 - корректировки раздела «Прочий совокупный доход» (на лицевую сторону отчета о совокупном доходе);
 - обесценение гудвила (в расчет 2 и расчет 3).

Совет 2. Как выполнять расчет чистых активов «Беты»

Когда вы решаете задачу по консолидации отчета о финансовом положении, подрасчет «Расчет чистых активов» состоит из четырех столбиков (сами столбики чертить не нужно, так как это сильно «загрязняет» лист и усложняет проверку):

- наименование показателя;
- справедливая стоимость чистых активов на дату приобретения;
- справедливая стоимость чистых активов на отчетную дату;
- увеличение чистых активов (построчная разница между третьим столбиком и вторым).

Эти четыре столбика достаточно хорошо умещаются на странице (рис. 13.6).

Справедливая стоимость чистых активов на:			
	01.04.15	30.09.16	Увеличение ЧА
Собственный капитал			1,5 года
Акц. капитал	120 000	120 000	–
Нераспр. прибыль	100 000	166 400	66 400
Прочие компоненты	30 000	20 000	(10 000)
Итого:	250 000	306 400	56 400
Корректировка ЧА по справедливой стоимости:			
Недвижимость	25 000	23 950	(1050)
			14 000/20 лет × 1,5
Оборудование	27 000	6750	(20 250)
			27 000 × (9 – 1,5)/ 9 × 30%
НМА (фирм. наименов.)	6000	5100	(900)
			6000/10 × 1,5
Условное обязательство	(7600)	0	7600
Запасы	6000	0	(6000)
Предв. итог	56 400	35 800	(20 600)
Отложенный налог 20%	(11 280)	(7160)	4120
Итого справедливая стоимость чистых активов	295 120	335 040	39 920

Рис. 13.6 Пример оформления расчета чистых активов для задачи на консолидацию отчета о финансовом положении

Экзаменатор в своих ответах использует расчет справедливой стоимости чистых активов, состоящий только из двух столбцов: на дату приобретения и на отчетную дату. Однако на экзамене удобно именно такое представление, когда отдельно (построчно) рассчитывается увеличение или уменьшение каждого показателя. Это связано с тем, что иногда удобнее рассчитывать непосредственно изменение показателя, а иногда — балансовое значение корректировки на отчетную дату. Обратите внимание, что в наименовании четвертого столбика мы проставляем период, прошедший с момента приобретения дочерней компании до отчетной даты (в данном случае — 1,5 года). Проставление срока позволит нам всегда его иметь перед глазами и не ошибиться при расчете показателей амортизации и других изменений.

Кроме того, подобное представление позволит вам точно отделить изменение статей, связанных с изменением в нераспределенной прибыли, от изменения статей, связанных с изменением в капитале.

Если же вы выполняете этот расчет для задания по консолидации отчета о совокупном доходе, подобное оформление будет не совсем удобным, так как кроме наименования показателя нам необходимо рассчитать еще пять показателей. В общем виде количество показателей выглядит следующим образом:

- наименование показателя;
- справедливая стоимость чистых активов на дату приобретения;
- справедливая стоимость чистых активов на дату начала отчетного периода;
- справедливая стоимость чистых активов на отчетную дату;
- увеличение чистых активов до начала отчетного периода;
- увеличение чистых активов в отчетном периоде.

Пять показателей потребуются, если дочерняя компания приобретена до отчетного периода. Если же дочерняя компания приобретена в отчетном периоде, расчет чистых активов для задачи на консолидацию совокупного дохода будет идентичен расчету чистых активов для консолидации отчета о финансовом положении.

Конечно, расположить по ширине страницы все шесть столбиков нереально. Поэтому рекомендуем следующий подход к оформлению: пишете наименование строки, а под ней располагаете пять столбиков цифр. Опять же сами столбики чертить не нужно — это сильно усложнит для маркера понимание ваших расчетов. Если вы будете аккуратно писать цифры одну под другой, зрительно это будет выглядеть как столбики цифр.

На рис. 13.7 представлено оформление расчета чистых активов «Беты» для задачи на консолидацию отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала.

Для чего нужен расчет такого большого количества показателей? Это связано с тем, что необходимо отделить изменение справедливой стоимости чистых активов, которое произошло в отчетном периоде, от изменения чистых активов с даты приобретения до начала отчетного периода (именно итог четвертого столбца попадает в расчет 5 сальдо капитала на начало отчетного периода в разбивке на контролирующую и неконтролирующую доли).

Справедливая стоимость чистых активов на:				
01.04.15	30.09.15	30.09.16	Изменение	
			до отч. пер.	отч. пер.
			0,5 года	1 год
Собственный капитал				
250 000	276 400	306 400	26 400	30 000
Корректировка ЧА по справедливой стоимости:				
Недвижимость				
25 000	24 650	23 950	(350)	(700)
			14 000 / 20 лет	
Оборудование				
27 000	7650	6750	(19 350)	(900)
27 000 x 8,5 / 9 x 30%		27 000 x 7,5 / 9 x 30%		
НМА (фирм. наименов.)				
6000	5700	5100	(300)	(600)
			6000 / 10	
Условное обязательство				
(7600)	(7600)	0	0	7600
Запасы				
6000	0	0	(6000)	0
Итого: 56 400	30 400	35 800	(26 000)	5400
Отложенный налог 20%				
(11 280)	(6080)	(7160)	5200	(1080)
Итого справедливая стоимость			чистых активов	
295 120	X	335 040	5600	X

Рис. 13.7. Пример оформления расчета чистых активов для задачи на консолидацию отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала

Совет 3. Начало расчетов 4–5 для консолидированного отчета о финансовом положении и расчетов 2–3 и 5 для консолидированного отчета о совокупном доходе и отчета о собственном капитале

Помните, что эти расчеты начинаются с данных, представленных в отдельных отчетностях компаний «Альфа» и «Бета» (и «Гамма», если она является дочерней компанией).

Для консолидированного отчета о финансовом положении, начиная:

- «Расчет 4. Нераспределенная прибыль Группы» — проставьте значение нераспределенной прибыли «Альфы» на отчетную дату;
- «Расчет 5. Прочие компоненты капитала» — проставьте значение прочих компонентов капитала «Альфы» на отчетную дату.

Для консолидированного отчета о совокупном доходе и об изменении капитала, начиная:

- «Расчет 2. Валовая прибыль» — сложите значения валовой прибыли «Альфы» и «Беты» (и «Гаммы», если она дочерняя компания). Обратите внимание: если дочерняя компания приобретена в отчетном периоде, то валовая прибыль учитывается только пропорционально количеству месяцев владения;
- «Расчет 3. Чистая прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле» — проставьте значение чистой прибыли «Беты», умноженное на неконтролирующую долю (аналогично для «Гаммы», если она дочерняя компания). Обратите внимание: если дочерняя компания приобретена в отчетном периоде, то значение чистой прибыли учитывается только пропорционально количеству месяцев владения;
- «Расчет 5. Сальдо контролирующей доли собственного капитала на начало отчетного периода» — проставьте значение собственного капитала «Альфы» на начало отчетного периода.

Возможно, сейчас это кажется немного сложным, но вы поймете, когда самостоятельно прорешаете несколько консолидационных задач.

13.1.4. Навык бросания при решении консолидационных задач

В главе 2 мы уже познакомились с главным техническим секретом успешной сдачи экзамена — это тренировка и использование навыка бросания. Он также работает при решении консолидационных задач, но с одной небольшой особенностью — нам все же необходимо окончательно сформировать консолидационный отчет.

Этап окончательного формирования консолидационного отчета условно назовем «закрытием консолидации». В него входит подведение итогов по всем расчетам, перенос этих итогов в консолидированный отчет и расчет построчных итогов в отчете. Напомню, что речь идет именно о построчных итогах. Итоги разделов отчета о финансовом положении и итоги активов и пассивов мы не рассчитываем (так как они не оцениваются). Как показывают замеры времени, в среднем у слушателей на этап закрытия консолидации уходит от 5 до 12 минут.

Как только вы перейдете к этапу закрытия консолидации, настоятельно рекомендуем не думать о том, как получилась та или иная цифра. Ваша задача — как можно быстрее сформировать отчет. В этом случае времени на закрытие потребуется значительно меньше (5 минут или чуть больше).

Всего на решение консолидационной задачи необходимо выделить 45 минут (25 баллов \times 1,8 мин.) плюс 9 минут из первых 15 минут, предназначенных для ознакомления с заданием. Допустим, мы исходим из времени закрытия консолидации — 7 минут. Тогда раскладка по времени выполнения консолидации будет выглядеть следующим образом:

- 9 минут: первоначальный анализ задания и первые шаги по подготовке проформы;
- 38 минут: решение консолидационной задачи, а именно расстановка расчетов и непосредственная обработка примечаний консолидационной задачи;
- 7 минут: закрытие консолидации.

В главе 20 и 21 мы будем говорить о контроле времени и переводе стрелок на личных часах на 11 часов 45 минут в момент начала экзамена. Это позволит вам четко контролировать время по ходу экзамена. В 15:00 по вашим часам экзамен закончится.

Возвращаясь к консолидации, отметим, что очень важно по истечении 38 минут (на ваших часах будет 12:38) прекратить решение задачи на консолидацию (даже если какие-то из примечаний остались нетронутыми) и перейти к закрытию консолидации. Если в результате замеров времени закрытие вы выполняете за меньшее время (допустим, за 5 минут), то на непосредственное решение консолидационной задачи вы можете отвести 40 минут (до 12:40), а в 12:45 перейти к решению ситуационных заданий.

Естественно, в самом начале тренировки консолидационной задачи у вас никак не получится уложиться в 45 минут. На начальных этапах время решения задачи на консолидацию может составлять и час, и два часа. Опыт приходит постепенно. В дальнейшем, с наработкой опыта, вы постепенно должны начать ограничивать себя по времени, вначале используя коэффициент 1,3 к необходимому экзаменационному времени (то есть решать консолидацию за 59 минут + 9 минут на предварительное знакомство с заданием), потом 1,2 (то есть решать консолидацию за 54 минуты), 1,1 (50 минут) и, наконец, тренироваться в режиме реального экзаменационного времени.

В завершение темы «бросания» необходимо отметить следующее. Во многих учебных центрах, занимающихся подготовкой к экзамену ДипИФР-Рус, учат, что проводить закрытие консолидации не обязательно, то есть не обязательно рассчитывать построчные итоги каждой статьи консолидационного расчета, достаточно показать, какие цифры составляют ту или иную статью.

Такая практика кажется нам ошибочной, так как она, с одной стороны, расхолаживает претендента, а с другой — не дает слушателю понимания того, как в конечном итоге соотносятся те или иные значения консолидационного отчета. В условиях экзаменационного стресса есть опасность, что подобная «незавершенность в подготовке» приведет к панике и неверному выполнению и представлению даже элементарных расчетов.

Поэтому на своих тренингах я требую от слушателей полного заполнения консолидационного отчета. Слушатель может не успеть обработать то или иное примечание в консолидационной задаче, но сам консолидационный отчет должен быть полностью сформирован.

13.2. Консолидация отчета о финансовом положении

13.2.1. Пример задания на консолидацию отчета о финансовом положении и его решение

Рассмотрим пример задания по консолидации отчета о финансовом положении. Не стоит пугаться объема — это утяжеленная по сравнению с экзаменационной задача, на примере которой мы разберем основные элементы, которые могут тестироваться в консолидационном задании. На рис. 13.8–13.11 представлено то, как должен выглядеть ваш ответ в экзаменационных буклетах. При разборе решения задачи обязательно откройте Краткие конспекты на странице с МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IFRS) 10 (ссылка на Краткие конспекты приведена в приложении 2).

ПРИМЕР 13.1. КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

«Альфа» имеет инвестиции в двух компаниях — «Бета» и «Гамма». Отчеты о финансовом положении «Альфы», «Беты» и «Гаммы» по состоянию на 30 сентября 2016 года представлены ниже.

	«Альфа»	«Бета»	«Гамма»
	\$'000	\$'000	\$'000
АКТИВЫ			
Внеоборотные активы:			
Основные средства (Прим. 1)	300 000	250 000	310 000
Инвестиции (Прим. 1 и 3)	350 000	30 000	ноль
	650 000	280 000	310 000
Оборотные активы:			
Запасы (Прим. 5)	222 000	54 000	60 000
Дебиторская задолженность по основной деятельности	80 000	21 400	46 800
Финансовые активы	ноль	ноль	6000
Денежные средства и их эквиваленты	20 000	25 000	4000
	322 000	100 400	116 800
Итого активы	972 000	380 400	426 800
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Собственный капитал:			
Акционерный капитал (номинал акции 1 доллар)	230 000	120 000	100 000
Нераспределенная прибыль	170 000	166 400	280 800
Прочие компоненты собственного капитала	350 000	20 000	6000
Итого собственный капитал	750 000	306 400	386 800
Долгосрочные обязательства:			
Условный платеж (Прим. 1)	27 000	ноль	ноль
Дополнительный платеж (Прим. 1)	8944		
Долгосрочные заимствования	91 056	30 000	ноль
Отложенный налог	45 000	20 000	10 000
Итого долгосрочные обязательства	172 000	50 000	10 000
Краткосрочные обязательства:			
Кредиторская задолженность по основной			
деятельности и прочая кредиторская задолженность	50 000	24 000	30 000
Итого краткосрочные обязательства	50 000	24 000	30 000
Итого собственный капитал и обязательства	972 000	380 400	426 800

Примечание 1. Приобретение акций компании «Бета»

1 апреля 2015 года компания «Альфа» приобрела 90 млн из 120 млн акций компании «Бета». Условия приобретения акций приводятся ниже:

- «Альфа» выпустила две акции в обмен на каждые три акции, приобретаемые ею у «Беты». На 1 апреля 2015 года рыночная стоимость одной акции «Альфа» составляла 4,4 долл., а рыночная стоимость одной акции «Бета» составляла 3,5 долл.;
- «Альфа» должна сделать условный денежный платеж в пользу бывших акционеров «Беты» 31 марта 2018 года из расчета 0,6 долл. за каждую приобретенную акцию «Беты». Этот платеж зависит от условия достижения «Бета» запланированной прибыли за период в 2,5 года, заканчивающийся 30 сентября 2017 года. На 1 апреля 2015 года справедливая стоимость данной дополнительной выплаты оценивалась в 25 млн долл. Эта оценка увеличилась к 30 сентября 2015 года до 27 млн долл., а к 30 сентября 2016 года оценка справедливой стоимости данного условного платежа составила 30 млн долл. На 30 сентября 2015 года «Альфа» правильно отразила данное обязательство в своей отчетности, однако не сделала никаких корректировок в пробной отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года;
- также «Альфа» согласилась выпустить дополнительные акции «Альфы» в пользу бывших акционеров «Беты» 31 марта 2018 года, если накопленная прибыль «Беты» за 2,5 года достигнет целевого значения. На 1 апреля 2015 года справедливая стоимость данного условного вознаграждения в виде акций составляла 5 млн долл. Эта оценка увеличилась к 30 сентября 2015 года до 7 млн долл., а к 30 сентября 2016 года оценка справедливой стоимости данного дополнительного вознаграждения составила 10 млн долл. Директора «Альфы» никак не отразили в отчетности данное обязательство выпустить акции, мотивировав тем, что выпуск акций потребует только в 2018 году;
- договор купли-продажи также предусматривал дополнительный платеж, который компания «Альфа» должна сделать в пользу бывших акционеров «Беты» 31 марта 2017 года в сумме 10 031 тыс. долл. На 30 сентября 2015 года «Альфа» правильно отразила данное долгосрочное обязательство в своей отчетности в сумме 8944 тыс. долл., однако не сделала никаких корректировок в пробной отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. Соответствующая годовая ставка дисконтирования для использования в любых относящихся к делу расчетах приведенных сумм для оценки справедливой стоимости данного дополнительного денежного равна 8%;
- в связи с данным приобретением «Альфа» понесла затраты в размере 3,5 млн долл., связанные с юридическими и профессиональными услугами. Из этой суммы 2 млн долл. было израсходовано на выпуск акций и было правильно отражено в отчетности «Альфы» на 1 апреля 2015 года. Остальную сумму в размере 1,5 млн долл. «Альфа» включила в первоначальную стоимость инвестиции в компанию «Бета».

На 1 апреля 2015 года в отдельной финансовой отчетности «Беты» отражены следующие резервы:

- нераспределенная прибыль — 100 млн долл.;
- прочие компоненты капитала — 30 млн долл.

Руководство «Альфы» провело оценку справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств «Беты» на 1 апреля 2015 года. Проведенная оценка выявила следующее:

- недвижимость балансовой стоимостью 30 млн долл. имела рыночную цену в 55 млн долл. (в том числе амортизируемый компонент составлял соответственно 20 и 34 млн долл.). Предполагаемый срок полезной службы амортизируемого компонента составлял на 1 апреля 2015 года 20 лет. За период с 1 апреля 2015 года по 30 сентября 2016 года выбытий основных средств не было. Амортизация всех внеоборотных активов начисляется ежемесячно и включается в себестоимость;
- оборудование балансовой стоимостью 42 млн долл. имело справедливую стоимость 69 млн долл. Предполагаемый срок полезной службы оборудования на 1 апреля 2015 года составлял 9 лет, и эта оценка остается в силе. До 30 сентября 2015 года 70% этого оборудования «Беты» выбыло;

- на 1 апреля 2015 года руководство «Альфы» определило фирменное наименование, относящееся к компании «Бета», справедливой стоимостью 6 млн. долл. Данное фирменное наименование не было признано в отдельной финансовой отчетности «Беты», поскольку оно было разработано силами самой компании. Руководство «Альфы» установило, что срок полезной службы фирменного наименования составляет 10 лет, начиная с 1 апреля 2015 года.
- условное обязательство, относящееся к предстоящему судебному процессу, было раскрыто в примечаниях к финансовой отчетности «Беты» на 1 апреля 2015 года. Данное условное обязательство на 1 апреля 2015 года имело справедливую стоимость 7,6 млн долл., и оно было урегулировано в течение года, заканчивающегося 30 сентября 2016 года;
- запасы балансовой стоимостью 8 млн долл. имели рыночную цену 14 млн долл. После 1 апреля 2015 года данные запасы были проданы;
- корректировки до справедливой стоимости не были отражены в отдельной финансовой отчетности и представляют собой временные разницы, ведущие к образованию отложенного налога по ставке 20%.

Примечание 2. Принципы оценки неконтролирующей доли участия

В соответствии со своей учетной политикой в консолидированной финансовой отчетности «Альфа» отражает неконтролирующие доли участия по справедливой стоимости на дату приобретения. Для расчета справедливой стоимости неконтролирующей доли участия может быть использована рыночная стоимость одной акции дочерней компании на дату приобретения.

Примечание 3. Приобретение акций компании «Гамма»

1 июля 2016 года «Альфа» приобрела 40% от общего числа выпущенных акций компании «Гамма». В результате этого приобретения «Альфа» может оказывать существенное влияние на операционную и финансовую политику «Гамма», однако данное приобретение акций «Гаммы» не дает «Альфе» возможности осуществлять контроль или совместный контроль над «Гаммой».

Условия приобретения были следующими:

- «Альфа» выпустила 32 млн акций в обмен на 40 млн акций «Гаммы». Выпуск акций «Альфа» еще не был отражен в пробной отчетности на 30 сентября 2016 года. На 1 июля 2016 года рыночная стоимость одной акции «Альфа» составляла 5 долл., а рыночная стоимость одной акции «Гамма» составляла 4,1 долл.;
- в связи с данным приобретением «Альфа» понесла затраты в размере 2 млн долл., связанные с юридическими и профессиональными услугами. Из этой суммы 1,1 млн долл. было израсходовано на выпуск акций. «Альфа» включила эти 2 млн долл. в первоначальную стоимость инвестиции в компанию «Гамма».

На дату приобретения акций рыночная стоимость чистых активов «Гаммы» не отличалась существенно от их балансовой стоимости.

На 30.09.15 года в отдельной финансовой отчетности «Гаммы» были отражены следующие резервы:

- нераспределенная прибыль «Гаммы» в сумме 205,8 млн долл.;
- прочие компоненты капитала в нулевой сумме.

Можно считать, что «Гамма» равномерно зарабатывала совокупную прибыль в течение года, закончившегося 30 сентября 2016 года.

31 августа 2016 года «Гамма» начислила и выплатила своим акционерам дивиденды в размере 15 млн долл.

Влияние отложенного налогообложения в связи с инвестицией «Альфы» в компанию «Гамма» в расчет не принимается.

Примечание 4. Проверка на обесценение

30 сентября 2015 года и 2016 года соответственно были проведены проверки на обесценение деловой репутации, возникшей при приобретении «Беты». Проверка, проведенная 30 сентября 2015 года, не выявила признаков обесценения деловой репутации.

Для целей проверки на обесценение «Беты» включается три обособленные единицы, генерирующие денежные средства (ЕГДС 1, ЕГДС 2 и ЕГДС 3). Руководство «Альфы» распределило возникшую при приобретении деловую репутацию на данные ЕГДС в пропорции 2:1:2 соответственно.

В год, закончившийся 30 сентября 2016 года, результаты ЕГДС 1 и ЕГДС 2 были достаточно удовлетворительными, и отнесенная на них деловая репутация не обесценилась. Однако результаты деятельности ЕГДС 3 оказались ниже ожидаемых. На 30 сентября 2016 года балансовая стоимость активов ЕГДС 3 (исключая деловую репутацию) составляла 110 млн долл. Возмещаемая стоимость активов ЕГДС 3 оценивалась в 128 млн долл.

На 30 сентября 2016 года обесценение инвестиции в «Гамма» составило 2 308 000 долл.

Суммы, списываемые в результате обесценения, относятся на себестоимость.

Примечание 5. Реализация внутри группы

«Бета» является поставщиком основной продукции компаниям «Альфа» и «Гамма». При формировании внутригрупповой цены продажи «Бета» устанавливает торговую наценку в 25% от себестоимости.

По состоянию на 30 сентября 2016 года запасы «Альфы» и «Гаммы» включали следующие суммы, относящиеся к товарам, приобретенным у компании «Бета».

Сумма запасов на 30 сентября 2016 года, \$ 000:

- «Альфа» — 4800;
- «Гамма» — 2400.

Дебиторская задолженность «Беты» по основной деятельности включает задолженность «Альфы» в размере 5 млн долл. и задолженность «Гаммы» в размере 3 млн долл. по приобретенной продукции. Кредиторская задолженность «Альфы» и «Гаммы» по основной деятельности включает те же суммы, причитающиеся «Бете».

Влияние отложенного налогообложения в связи с данной операцией в расчет не принимается.

Примечание 6. Выплаты, основанные на акциях

1 апреля 2016 года «Альфа» предоставила 2800 опционов на приобретение обыкновенных акций каждому из своих 1000 ключевых сотрудников при условии, что они останутся сотрудниками в течение 4 лет, заканчивающихся 31 марта 2020 года. На 1 апреля 2016 года справедливая стоимость одного опциона составляла 20 долл., и она повысилась до 25 долл. на 30 сентября 2016 года. На 1 апреля 2016 года директора оценивают, что 900 сотрудников получают право на эти опционы. На 30 сентября 2016 года эта оценка составляла 920 сотрудников.

Влияние отложенного налогообложения в связи с данной операцией в расчет не принимается.

Задание:

подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении компании «Альфа» по состоянию на 30 сентября 2016 года.

Ответ на задание 13.1 приведем в формате экзаменационного буклета, то есть так, как должен выглядеть ваш ответ на экзамене (рис. 13.8–13.11).

① ○ ○ ○ ○ ○		Разворот 1	① ○ ○ ○ ○ ○	
Отчет о финансовом положении			Продолжение отчета	
Группы Альфа на 30.09.2016 г.		\$' 000	Альфа + Бета + Корректировки = Группа	
Альфа + Бета + Корректировки =		Группа	Собственный капитал:	
Внеоборотные активы:			Акционерный капитал 262 000	
Основные средства		580 700	230 000 + 32 000 Выпуск акций	
300 000 + 250 000 + 23 950 + 6750			Нераспределенная прибыль (Расчет 4) 175 368	
Расчет 1			Прочие компоненты капитала (Расчет 5) 481 440	
НМА + 5100		5100	Неконтролирующая доля (Расчет 2) 107 944	
Расчет 1			Долгосрочные обязательства:	
Гудвил (Расчет 1)		85 488	Долгосрочные займы	
Инвестиция в ассоциированную			91 056 + 30 000 121 056	
компанию Гамма (Расчет 3)		162 000	Отложенный налог	
Прочие инвестиции		78 900	45 000 + 20 000 + 7 160 72 160	
350 000 + 30 000 + (264 000) + (25 000)			Расчет 1	
+ (8600) + (1500) + (2000) <small>затраты на выпуск акции Гамма</small>			Условный платеж	
Исключить инвестиции в Бету и Гамму			27 000 + 3000 30 000	
Оборотные активы:			Дополнительный платеж	
Запасы		275 040	8 944	
222 000 + 54 000 + (720) + (240)			Краткосрочные обязательства:	
Нереализ. прибыль			Кредиторская задолженность 69 000	
Дебиторская задолженность		96 400	50 000 + 24 000 + (5000)	
80 000 + 21 400 + (5000)			Элиминирование	
Элиминирование			Дополнительный платеж 9660	
Денежные средства и эквиваленты		45 000	8944 + 716 X	
20 000 + 25 000		X	Расчет 4	
			Справочно: Активы 1 328 628	
			Справочно: Капитал и Обязательства 1 328 628	

Рис. 13.8. Пример оформления ответа при консолидации отчета о финансовом положении (разворот 1 из 4)

① ○ ○ ○ ○ ○		Разворот 2	① ○ ○ ○ ○ ○	
Расчет 1. Гудвил Бета				
Справедливая стоимость Бета:		Увеличение Чистых Активов 39 920, в т. ч.:		
Обмен акциями 90 000 x 2/3 x 4,4\$		264 000	Компонент капитала (10 000)	P2 25% P5 75%
Условный платеж		25 000	Нераспределенная прибыль 49 920	P4 75% P2 25%
Условное возмещение акциями		5000	Итого Гудвил на дату приобретения	
Дополнительный платеж 10 031 / 1,08 ²		8600	407 600 – 295 120 = 112 480	
Неконтролирующая доля 30 000 x 3,5\$		105 000	Тест на обесценение:	
Итого:		407 600	Балансовая стоимость ЕГДСЗ Бета + Гудвил	
Справедливая стоимость Чистых Активов на:			110 000 + 112 480 x 2/5 = 154 992	
01.04.15 30.09.16 Увеличение			Возмещаемая стоимость 128 000	
Собственный капитал		ЧА (1,5 года)	Обесценение P2 25% P4 75% 26 992	
Акц. капитал		120 000 120 000	Гудвил на отчетную дату: 112 480 – 26 992 = 85 488	
Нерасп. прибыль		100 000 166 400 66 400		
Прочие компоненты		30 000 20 000 (10 000)		
Итого:		250 000 306 400 56 400		
Корректировка ЧА по справедливой стоимости:		Расчет 2. Неконтролирующая доля		
Недвижимость		25 000 23 950 (1050)	Неконтролирующая доля Бета	
		14 000 / 20 лет x 1,5	30 000 x 3,5\$ 105 000	
Оборудование		27 000 6750 (20 250)	Увеличение чистых активов Бета	
		27 000 x (9 – 1.5) / 9 x 30%	49 920 x 25% = 12 480	
НМА (фирм. наименов.)		6000 5100 (900)	(10 000) x 25% = (2500)	
		6 000 / 10 x 1,5	Обесценение Гудвила Бета	
Условное обязательство (7600)		0 7600	(26 992) x 25% = (6748)	
Запасы		6000 0 (6000)	Исключение нереализованной прибыли	
Предварит. итог:		56 400 35 800 (20 600)	(продавец Бета):	
Отложенный налог 20%		(11 280) (7160) 4120	Альфа: 4 800 x 25/125 x 25% (240)	
Итого справедливая стоимость Чистых Активов			Гамма: 2400 x 25/125 x 40% x 25% (48)	
		295 120 335 040 39 920	Итого 107 944	

Рис. 13.9. Пример оформления ответа при консолидации отчета о финансовом положении (разворот 2 из 4)

Разворот 3	
Расчет 3. Инвестиция в ассоциированную компанию	Расчет 4. Нераспределенная прибыль
Предварительные расчеты:	Нераспределенная прибыль Альфа (из условия) = 170 000
Нераспределенная прибыль на 01.07.2016 г. = 205 800 + (280 800 + 15 000 – 205 800) x 9/12 = = 273 300	Изменение справедливой стоимости условного платежа 30 000 – 27 000 (3000)
Прочие компоненты капитала на 01.07.2016 = 0 + 6 000 x 9/12 = 4 500	Начисление % на сумму дополнительного платежа 8 944 x 8% (716)
Инвестиция в ассоциированную компанию:	Затраты на приобретение Бета (1500)
Обмен акциями: 32 000 x 5\$ 160 000	Увеличение нераспределенной прибыли Бета 49 920 x 75% 37 440
Затраты на приобретение Гамма 2000 – 1100 900	Обесценение Гудвила Бета 26 992 x 75% (20 244)
Увеличение чистых активов Гамма	Увеличение нераспределенной прибыли Гамма (Расчет 3) 3000
– Увеличение нераспределенной прибыли Гамма (280 800 – 273 300) x 40% 3000	Обесценение инвестиции в Гамма: (2308)
– Увеличение капитала (6000 – 4 500) x 40% 600	Исключение нереализованной прибыли (продавец Бета):
– Обесценение инвестиций в Гамма (2308)	Альфа: 4 800 x 25/125 = 960 x 75% (720)
– Исключение нереализованной прибыли 2 400 x 25/125 x 40% (192)	Гамма: 2 400 x 25/125 = 480 x 75% x 40% (144)
Балансовая стоимость инвестиции 162 000	Выплаты с расчетом акциями 2,8 тыс. опц. x 920 x 20\$ x 1/4 x 6/12 (6440)
	Итого 175 368

Рис. 13.10. Пример оформления ответа при консолидации отчета о финансовом положении (разворот 3 из 4)

Разворот 4	
Расчет 5. Прочие компоненты капитала	
Компонент капитала Альфа (условие) 350 000	
Условный платеж акциями 5000	
Изменение компонента капитала Бета за время владения (10 000) x 75% (7500)	
Выпуск акций 32 000 x (5\$ – 1\$) 128 000	
Расходы на выпуск акций (1100)	
Увеличение прочих компонентов Гамма (Расчет 3) 600	
Выплаты с расчетом акциями 2,8 тыс. опционов x 920 x 20\$ x 1/4 x 6/12 6440	
Итого: 481 440	

Рис. 13.11. Пример оформления ответа при консолидации отчета о финансовом положении (разворот 4 из 4)

13.2.2. Пошаговые комментарии к решению задания на консолидацию отчета о финансовом положении

Сделаем несколько комментариев к данному решению, а заодно ответим на популярные вопросы при решении задач, подобных этой.

1. Оформление консолидационного отчета и расчетов

Обратите внимание на оформление консолидированного отчета о финансовом положении (разворот 1):

- значения итогов по каждой статье выровнены по правому краю и идут строго друг под другом (в один столбик). В это пространство не должны «заезжать» расчеты (так маркеру будет максимально удобно проверять ваше решение);
- в отчете о финансовом положении нам не пришлось рисовать никаких столбиков или таблиц. Такое представление позволяет более свободно располагать расчеты и не перегружает отчет лишними линиями;
- текст вашего ответа не должен «залезать» на поля маркера;
- мы не подсчитываем итоги разделов (максимум — на месте итога можно поставить «X»), а также не подсчитываем суммарное значение активов и пассивов.

Обратите внимание также на оформление расчетов (расчеты 2–5). Все итоговые значения каждой строки выровнены по правому краю и также идут друг под другом (в один столбик). Так маркеру будет удобно ориентироваться в вашем ответе.

2. Начало решения консолидации: расчет 1, вспомогательный расчет «Справедливая стоимость “Бета”»

В разделе 13.1.3 мы составили проформу консолидационного отчета о финансовом положении и заголовки расчетов. А также заполнили первоначальными данными отчет о финансовом положении. И прежде чем перейти к решению задачи, расставим в расчете 4 «Нераспределенная прибыль» значение нераспределенной прибыли «Альфа» 170 млн долл. (все значения в решении мы записываем исключительно в тысячах долларах), а также в расчете 5 «Прочие компоненты капитала» данные по компоненту капитала «Альфа» в сумме 350 млн долл.

Теперь мы можем приступить непосредственно к выполнению консолидационного задания и начнем с расчета справедливой стоимости «Бета» (этот расчет входит в состав расчета 1 «Гудвил “Беты”»). Последовательно читаем текст задания и сразу выполняем расчеты. Помним, что каждую корректировку в отчете о финансовом положении требуется отразить дважды, чтобы выполнялось балансовое равенство.

Обмен акциями. Оценка осуществляется по справедливой стоимости акций материнской компании. Всего материнская компания выпустила 60 млн акций (90 млн акций \times 2/3). Стоимость возмещения равна 264 млн долл. (60 млн акций \times 4,4 долл.). Проставляем это значение в расчете 1 (в тысячах долларах) и убираем эту сумму из строки «Прочие инвестиции».

Обратите внимание!

По умолчанию (если не сказано иное) считается, что выпуск акций уже проведен в отчетности.

Условный платеж. Условный платеж оценивается по справедливой стоимости на дату приобретения дочерней компании (в данном случае 25 млн долл.). Изменение справедливой стоимости в дальнейшем относится на управленческие расходы (экзаменатор преимущественно относит на управленческие расходы, делая примечания о том, что также возможно включать это изменение справедливой стоимости в себестоимость реализации).

Проставляем 25 млн долл. в расчете 1 и убираем из строки «Прочие инвестиции» (разворот 1) 25 млн долл. Обратите внимание, что на начало отчетной даты данный платеж уже оценен в 27 млн долл., поэтому мы «уходим» в расчет 4 «Нераспределенная прибыль» и уменьшаем нераспределенную прибыль на 3 млн долл. (30 млн – 27 млн) и добавляем к строке «Условный платеж» (в разделе «Долгосрочные обязательства» на развороте 1) эти же 3 млн долл. Обращаем внимание, что платеж должен быть выполнен 31 марта 2018 года, то есть через 1,5 года после отчетной даты, и данное обязательство справедливо отражается в разделе «Долгосрочные обязательства».

Условное возмещение акциями. Условное возмещение акциями оценивается по справедливой стоимости данного возмещения на дату приобретения дочерней компании и в дальнейшем не изменяется (это требование МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»). Так как данное возмещение не было проведено в отчетности, нам нужно его провести. Проставляем 5 млн долл. в расчете 1 и увеличиваем прочие компоненты капитала (расчет 5) на те же 5 млн долл.

Дополнительный (отложенный) платеж. Дополнительный платеж должен быть произведен через 2 года после приобретения дочерней компании. Так как фактор времени существен (более 1 года), то данный платеж дисконтируется на дату приобретения и составляет 8,6 млн долл. (10 031 тыс. долл. /1.08²).

Проставляем 8,6 млн долл. в расчете 1 и убираем из строки «Прочие инвестиции» (разворот 1) 8,6 млн долл. В дальнейшем на сумму обязательства по выплате начисляются проценты и включаются в расходы на финансирование. Обратите внимание, что на начало отчетной даты данный платеж уже оценен в 8944 тыс. долл., поэтому мы «уходим» в расчет 4 «Нераспределенная прибыль» и уменьшаем нераспределенную прибыль на 716 тыс. долларов (8944 тыс. долл. × 8%) и добавляем к строке «дополнительный платеж» 716 тыс. долл. (на развороте 1). Обращаем внимание, что платеж должен быть выполнен 31 марта 2017 года, то есть через полгода после отчетной даты, таким образом, данное обязательство является краткосрочным. При заполнении проформы мы поставили «дополнительный платеж» в разделе «Долгосрочные обязательства», так как так было в условии. Поэтому аккуратно зачеркиваем строчку «Дополнительный платеж» в долгосрочных обязательствах и записываем ее в раздел «Краткосрочные обязательства» (см. рис. 13.8).

Затраты на юридические и профессиональные услуги. Затраты на выпуск акций в сумме 2 млн долл. правильно отражены в отчетности, поэтому здесь не требуется никаких корректировок. А вот затраты на приобретение «Бета» в сумме 1,5 млн долл. включены в первоначальную стоимость инвестиции. Является ли данное включение ошибкой? Нет, это не ошибка, так как МСФО (IAS) 27 «Отдельная отчетность» раз-

решает учет инвестиций в дочерние компании по первоначальной стоимости. Однако в консолидированной отчетности затраты на приобретение дочерних компаний должны быть включены в расходы в периоде приобретения (это требование МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»). Экзаменатор чаще всего включает данные расходы в состав управленческих расходов

Поэтому мы «убираем» 1,5 млн долл. из строки «Прочие инвестиции» (разворот 1) и уменьшаем на эту же сумму расчет 4 «Нераспределенная прибыль».

Обратите внимание, что при составлении отчета о совокупном доходе данная сумма не может появиться в составе управленческих расходов, так как данный расход относится к прошлому периоду. Сумма в 1,5 млн долл. будет уменьшать значение начального сальдо контролирующей доли капитала (расчет 5 в задаче на консолидацию отчета о совокупном доходе).

Неконтролирующая доля. Неконтролирующая доля в данном задании оценивается по справедливой стоимости. Для этой цели чаще всего используется справедливая стоимость акций дочерней компании на дату приобретения. В расчете 1 добавляем 105 млн долл. (30 млн акций × 3,5 долл.) и отражаем эту же сумму в расчете 2 «Неконтролирующая доля».

3. Расчет корректировок чистых активов на отчетную дату и изменений чистых активов в расчете 1

Перейдем к расчету справедливой стоимости чистых активов «Бета». В предыдущем подрасчете «Справедливой стоимости “Бета”» мы использовали стратегию построчных корректировок. То есть, рассчитывая элемент, делали корректировки сразу в балансе или в других расчетах. Теперь мы изменим тактику. Не отвлекаясь на разноску корректировок, сделаем расчет справедливой стоимости чистых активов «Бета», а также найдем гудвил на дату приобретения и на отчетную дату. Это связано с тем, что для проведения дальнейших корректировок нам понадобятся итоговые значения справедливой стоимости и их изменений.

Внимательно посмотрим на расчет справедливой стоимости чистых активов в расчете 1. Это хороший пример того, почему мы используем три столбика в расчетах (справедливую стоимость на дату приобретения, на отчетную дату и изменение между ними).

Когда мы рассчитываем **корректировку по недвижимости**, расчет дополнительной амортизации удобнее всего произвести в третьем столбике: 1050 тыс. долл. (14 000 / 20 лет × 1,5 года).

При этом балансовую стоимость корректировки на отчетную дату проще найти как балансирующий показатель: 23 950 тыс. долл. (25 000 — 1050).

А вот когда мы рассчитываем **корректировку по оборудованию**, легче определить балансовую стоимость корректировки на отчетную дату (2-й столбик), чем изменение чистых активов (3-й столбик).

Из 9 лет амортизационного периода оборудование будет амортизироваться еще в течение 7,5 лет, начиная с отчетной даты. При этом только 30% первоначального оборудования останется в наличии на отчетную дату. Таким образом, балансовая стоимость корректировки на отчетную дату составит 6750 тыс. долл. (27 000 тыс. долл. × 30% × (9 лет — 1,5 года) / 9 лет).

При этом изменение чистых активов будет рассчитываться как разница между балансовой стоимостью корректировки на отчетную дату и на дату приобретения и составит 20 250 тыс. долл. (27 000 – 6750).

Если мы попытаемся прямым методом рассчитать изменение чистых активов, для этого потребуется как минимум два действия вместо одного:

балансовая стоимость вывешего оборудования (27 000 × 70%)	18 900 тыс. долл.
амортизация оставшегося оборудования за 1,5 года (27 000 × 30% × 1,5/ 9 лет)	1350 тыс. долл.
итого изменение в чистых активах	20 250 тыс. долл.

Фирменное наименование. В отчетности «Бета» фирменное наименование не признается в качестве нематериального актива, так как является внутренне созданным нематериальным активом, для которого невозможно выделить этап разработки (то есть все затраты на создание фирменного наименования «Бета» списала на расходы).

Но данный нематериальный актив является идентифицируемым (то есть его можно продать или сдать в аренду), и можно оценить его справедливую стоимость. В соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» подобные нематериальные активы должны быть признаны в консолидированной отчетности. Поэтому мы признаем на отчетную дату сумму в 6 млн долл. и рассчитываем корректировку на амортизацию в третьем столбике: 900 (6000 / 10 лет × 1,5 года).

Условное обязательство. В отчетности «Беты» не признается также условное обязательство, так как вероятность оттока экономических выгод не является вероятной (менее 50%). В этом случае в консолидированной отчетности мы должны признать оценочное обязательство (даже несмотря на то, что вероятность оттока экономических выгод менее 50%) — это требование МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

Обратите внимание, что в первом столбике сумма в 7600 тыс. долл. стоит в скобках, то есть оценочное обязательство уменьшает величину чистых активов. Также обратите внимание, что в третьем столбике сумма 7600 тыс. долл. уже без скобок, так как это положительное значение, которое было найдено как разница: (0 – 7600), то есть из нуля вычитается отрицательное значение.

Запасы. На дату приобретения корректировка по запасам составляет 6000 тыс. долл. (14 000 тыс. долл. – 8000 тыс. долл.). Так как на отчетную дату все запасы проданы, ставим во втором столбике значение «ноль». Третий столбик рассчитывается как разница между вторым и первым.

После того как все отдельные элементы корректировок рассчитаны, подводим общий итог корректировок и на полученные суммы начисляем **отложенный налог**. Обратите внимание, что отложенный налог всегда имеет другой знак по отношению к сумме, от которой он рассчитывается. Это связано с тем, что налог уменьшает увеличение активов и увеличивает уменьшение активов.

В завершение расчета справедливой стоимости чистых активов подводим общие итоги по столбцам 1–3, то есть находим значение справедливой стоимости чистых активов на дату приобретения, отчетную дату и изменение справедливой стоимости чистых активов между этими датами.

Казалось бы, теперь есть все данные для расчета гудвила на дату приобретения. Но не стоит торопиться. Сейчас важно проанализировать, что привело к изменению в справед-

ливой стоимости в размере 39 920 тыс. долл.: изменение в нераспределенной прибыли или изменение в прочих компонентах капитала.

Если мы внимательно рассмотрим значения третьего столбика, то увидим, что изменение в 10 000 тыс. долл. связано с изменением прочих компонентов капитала. Это означает, что данное изменение попадет в расчет 2 «Неконтролирующая доля» и расчет 5 «Прочие компоненты капитала».

Изменение, связанное с нераспределенной прибылью, составляет 49 920 тыс. долл. (39 920 тыс. долл. — 10 000 тыс. долл.). Данное изменение будет отражено в расчетах: расчет 2 «Неконтролирующая доля» и расчет 4 «Нераспределенная прибыль».

Теперь мы можем перейти к расчету гудвила и проведению теста на обесценение.

4. Расчет гудвила и тест на обесценение

Вот теперь мы можем рассчитать значение гудвила на дату приобретения: 112 480 тыс. долл. (407 600 тыс. долл. — 295 120 тыс. долл.).

Далее пропускаем примечание 3 в условии задания (мы вернемся к нему чуть позднее) и прочитаем примечание 4, связанное с проверкой на обесценение.

В консолидационных задачах экзаменатор использует два способа проведения теста на обесценение: либо дочерняя компания является отдельной генерирующей единицей, либо (как в данном случае) состоит из нескольких генерирующих единиц (ЕГДС), одна из которых подлежит обесценению.

Обратим внимание на запись распределения гудвила на генерирующие единицы, которую часто использует экзаменатор («пропорция: 2:1:2»). Это означает, что гудвил, отнесенный на ЕГДС 1, равен гудвилу, отнесенному на ЕГДС 3. И каждый из этих гудвилов (отнесенных на ЕГДС 1 и ЕГДС 3) вдвое больше гудвила, отнесенного на ЕГДС 2.

Проще говоря, значение гудвила, отнесенного на ЕГДС 3, равно 40% ($2 / [2+1+2]$) от общего гудвила.

Обесценение гудвила при этом равно 26 992 тыс. долл. ($110\,000 + 112\,480 \times 40\% - 128\,000$). Помним про то, что раз неконтролирующая доля оценивается по справедливой стоимости, обесценение гудвила будет разделено на контролируемую долю и неконтролирующую долю.

В завершение расчета 1 «Гудвил “Бета”» рассчитаем значение гудвила на отчетную дату: 85 488 тыс. долл. ($112\,480 - 26\,992$).

5. Разноска итогов расчета 1 в проформе и расчетах

После того как мы рассчитали значение гудвила на отчетную дату, необходимо сделать разноску значений расчета 1 в проформе отчета о финансовом положении и в других расчетах.

Для разnosки нам потребуются:

- данные корректировок справедливой стоимости на отчетную дату;
- значение изменения справедливой стоимости, связанного с изменением капитала и нераспределенной прибыли;

- величина обесценения гудвила;
- значение гудвила на отчетную дату.

Расставим все эти значения в проформе и соответствующих расчетах:

- сумма 23 950 тыс. долл. увеличит значение основных средств в проформе отчета о финансовом положении;
- сумма 6750 тыс. долл. увеличит значение основных средств в проформе отчета о финансовом положении;
- сумма 5100 тыс. долл. увеличит значение нематериальных активов в проформе отчета о финансовом положении;
- сумма 7600 тыс. долл. увеличит значение отложенного налогового обязательства в проформе отчета о финансовом положении;
- уменьшение справедливой стоимости чистых активов на сумму 10 000 тыс. долл., связанное с уменьшением прочих компонент капитала, приведет:
 - к уменьшению неконтролирующей доли (расчет 2) на сумму 2500 тыс. долл. ($10\,000 \times 25\%$);
 - к уменьшению прочих компонент капитала (расчет 5) на сумму 7500 тыс. долл. ($10\,000 \times 75\%$);
- увеличение справедливой стоимости чистых активов на сумму 49 920 тыс. долл., связанное с увеличением нераспределенной прибыли, приведет:
 - к увеличению неконтролирующей доли (расчет 2) на сумму 12 480 тыс. долл. ($49\,920 \times 25\%$);
 - к увеличению нераспределенной прибыли группы (расчет 4) на сумму 37 440 тыс. долл. ($49\,920 \times 75\%$);
- обесценение гудвила в сумме 26 992 тыс. долл. будет отнесено:
 - к уменьшению неконтролирующей доли (расчет 2) на сумму 6748 тыс. долл. ($26\,992 \times 25\%$);
 - к уменьшению нераспределенной прибыли группы (расчет 4) на сумму 20 244 тыс. долл. ($26\,992 \times 75\%$);
- сумма 85 488 тыс. долл. станет значением гудвила в отчете о финансовом положении.

После того как мы сделали разnosку результатов расчета 1, мы можем перейти к чтению примечания 3 «Приобретение акций компании «Гамма»».

6. Расчет нераспределенной прибыли «Гаммы» на дату приобретения (расчет 4)

Очень часто слушателей ставит в тупик вроде бы простая задача: как найти нераспределенную прибыль на определенную дату, если известно значение нераспределенной прибыли на начало и конец года (прибыль зарабатывается равномерно), а также дивиденды, выплаченные в течение года.

Здесь важно помнить, что выплата дивидендов — это разовая операция, а процесс зарабатывания прибыли происходит в течение года (как правило, равномерно). При этом нераспределенная прибыль на конец года рассчитывается по формуле:

Нераспределенная прибыль на конец года = Нераспределенная прибыль на начало года + Прибыль — Дивиденды.

Таким образом, можно найти значение прибыли, полученной в течение года:

Прибыль = Нераспределенная прибыль на конец года — Нераспределенная прибыль на начало года + Дивиденды.

В условиях нашей задачи прибыль составит 90 000 тыс. долл. ($280\,800 - 205\,800 + 15\,000$).

Поэтому нераспределенная прибыль на 01.07.16 будет равна 273 300 тыс. долл. ($205\,800 + 90\,000 \times 9 \text{ мес.}/12 \text{ мес.}$). Обратите внимание, что дивиденды выплачены 31 августа 2016 года, поэтому в расчете нераспределенной прибыли на 01.07.16 они не участвуют.

7. Расчет инвестиции в ассоциированную компанию (расчет 3)

Обмен акциями. В условии указано, что выпуск акций еще не проведен в пробной отчетности компании «Альфа». Поэтому его нужно провести. В расчете 3 оцениваем справедливую стоимость обмена акциями по рыночной стоимости акций «Альфа» в сумме 160 млн долл. ($32 \text{ млн шт.} \times 5 \text{ долл.}$).

Сразу же в строке «Акционерный капитал» отчета о финансовом положении добавляем значение выпуска акций по номинальной стоимости в 1 доллар в сумме 32 млн долл. ($32 \text{ млн шт.} \times 1 \text{ долл.}$).

И в расчете 5 «Прочие компоненты капитала» отражаем сумму эмиссионного дохода, который рассчитывается как разница между рыночной и номинальной стоимостью акций в сумме 128 млн долл. ($32 \text{ млн шт.} \times [5 \text{ долл.} - 1 \text{ долл.}]$).

Затраты на приобретение ассоциированной компании. Обратите внимание, что только затраты на приобретение дочерней компании относятся на расходы (прибыли и убытки). Это требование МСФО (IFRS) 3, по сути, является исключением из общего правила, когда затраты на приобретение актива включаются в его первоначальную стоимость.

Учет затрат на приобретение ассоциированной компании подпадает под действие МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Так как инвестиции в ассоциированные компании учитываются не по справедливой стоимости через прибыли и убытки, то затраты, связанные с их приобретением, должны включаться в первоначальную стоимость инвестиций.

Таким образом, в расчете 3 мы отражаем сумму затрат на приобретение «Гамма» 900 тыс. долл. ($2000 \text{ тыс.} - 1100 \text{ тыс.}$).

Так как первоначальная сумма затрат на приобретение «Гамма» и выпуск акций (2000 тыс. долл.) включены в сумму 350 000 тыс. долл., убираем эти 2 млн долл. из строчки «Прочие инвестиции» отчета о финансовом положении.

Затраты на выпуск акций в сумме 1100 тыс. долл. должны уменьшить сумму эмиссионного дохода. Таким образом, отражаем эту сумму в «скобочках» в расчете 5 «Прочие компоненты капитала».

Фактически мы сделали следующие проводки:

- Дт: 900 тыс. долл. — капитализировали затраты на приобретение «Гаммы» (в расчете 3);
- Дт: 1100 тыс. долл. — уменьшили сумму эмиссионного дохода (прочих компонентов капитала в расчете 5);
- Кт: 2000 тыс. долл. — исключили сумму из 350 000 тыс. долл., чтобы рассчитать правильное значение «Прочих инвестиций».

Увеличение нераспределенной прибыли за время владения «Гаммой» отражаем в расчете 3 в сумме 3000 тыс. долл. ($[280\ 800\ \text{тыс. долл.} - 373\ 300\ \text{тыс. долл.}] \times 40\%$) и в расчете 4 «Нераспределенная прибыль группы».

Обратите внимание, что это именно увеличение нераспределенной прибыли, то есть это увеличение прибыли «Гаммы», уменьшенное на сумму выплаченных дивидендов. Проверим это. Выше мы рассчитали, что в течение года «Гамма» заработала 90 млн долл. прибыли. Таким образом, увеличение нераспределенной прибыли за 3 месяца владения пакетом акций будет равно 7500 тыс. долл. ($90\ 000\ \text{тыс. долл.} \times 3\ \text{мес.} / 12\ \text{мес.} - 15\ 000\ \text{тыс. долл. дивидендов}$). Доля группы «Альфа» в этом изменении как раз и будет составлять 3000 тыс. долл. ($7500\ \text{тыс. долл.} \times 40\%$).

Увеличение прочих компонентов капитала за время владения «Гаммой» отражаем в расчете 3 в сумме 600 тыс. долл. ($[6000\ \text{тыс. долл.} - 4500\ \text{тыс. долл.}] \times 40\%$) и в расчете 5 «Прочие компоненты капитала».

Обесценение инвестиции в «Гамме» в сумме 2308 тыс. долл. отражаем в расчете 3 (в «скобочках» как уменьшение инвестиций) и в уменьшение нераспределенной прибыли в расчете 4.

8. Элиминирование внутригрупповых операций

При элиминировании (взаимоисключении) внутригрупповых операций необходимо помнить, что элиминируются операции только между членами группы (материнской компанией и дочерними компаниями). Между членами группы и ассоциированной компанией элиминирование происходит только в части нереализованной прибыли¹.

Элиминирование нереализованной прибыли. При элиминировании нереализованной прибыли всегда задавайте себе вопрос: кто продает? В данном случае продавцом выступает «Бета» — дочерняя компания. Это означает, что вся полученная нереализованная прибыль должна быть разделена на контролирующую (75%) и неконтролирующую доли (25%).

¹ Объективности ради необходимо заметить, что МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная отчетность» не запрещает элиминирование операций между членами группы и ассоциированными и совместными предприятиями (в доле инвестиций в эти предприятия). Элиминировать или нет подобные операции — это прерогатива учетной политики самого предприятия. Однако для целей экзамена ДипИФР-Рус мы принимаем по умолчанию, что взаимные обороты и остатки между членами группы и ассоциированными и совместными предприятиями не элиминируются.

Также обращаем внимание на то, что внутригрупповые цены устанавливаются как наценка к себестоимости. Это означает, что:

Наценка = Цена × Процент наценки / (100 + Процент наценки).

Общая сумма нереализованной прибыли «Беты», полученной от операций:

- с «Альфой» равна 960 тыс. долл. (4800 тыс. долл. × 25%/125%);
- с «Гаммой» равна 192 тыс. долл. (2400 тыс. долл. × 25%/125% × 40%).

75% этой нереализованной прибыли, относящейся к контролирующей доле, мы исключаем из расчета 4 «Нераспределенная прибыль»:

- от операций с «Альфой»: 720 тыс. долл. (960 тыс. долл. × 75%);
- от операций с «Гаммой»: 144 тыс. долл. (192 тыс. долл. × 75%).

75% нереализованной прибыли, относящейся к неконтролирующей доле, мы исключаем из расчета 5 «Прочие компоненты капитала»:

- от операций с «Альфой»: 240 тыс. долл. (960 тыс. долл. × 25%);
- от операций с «Гаммой»: 48 тыс. долл. (192 тыс. долл. × 25%).

Исключив нереализованную прибыль из пассивов, нужно исключить ее же из активов. Нереализованная прибыль увеличивает сумму запасов «Альфы» и величину инвестиций в «Гамме».

Исключаем из строки «Запасы» отчета о финансовом положении 960 тыс. долл. (720 тыс. + 240 тыс.), относящихся к запасам, приобретенным «Альфой» у «Беты».

Исключаем из строки расчета 3 «Инвестиция в ассоциированную компанию» 192 тыс. долл. (144 тыс. + 48 тыс.), относящихся к запасам, приобретенным «Гаммой» у «Беты».

Внутригрупповые задолженности. Элиминируем (взаимоисключаем) из строк «Дебиторская задолженность» и «Кредиторская задолженность» отчета о финансовом положении сумму 5000 тыс. долл. внутригрупповых задолженностей между «Альфой» и «Бетой».

9. Выплаты на основе акций

Экзаменатор может включить в консолидационную задачу примечание, связанное с отражением каких-либо операций в отдельной отчетности «Альфы». В данном случае мы встретились с выплатами на основе акций с расчетом долевыми инструментами, которые регулируются МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Расходы на вознаграждение сотрудников (относятся к «Управленческим расходам») признаются накопительным итогом в течение периода перехода прав в корреспонденции с прочими компонентами капитала.

В данном случае сумма расходов на вознаграждение составляет 6440 тыс. долл. (2,8 тыс. опционов × 920 сотрудников × 20 долл. / 4 года × 0,5 года) и:

- уменьшает значение нераспределенной прибыли в расчете 4 и
- увеличивает значение прочих компонентов капитала в расчете 5.

10. Завершение консолидации

На последнем шаге подводим итоги у расчетов 2–5 и переносим результаты в отчет о финансовом положении. Подсчитываем построчно результаты каждой статьи отчета о финансовом положении. Напомним, что итоги разделов и итоги активов и пассивов рассчитывать не нужно.

13.3. Консолидация отчета о совокупном доходе и отчета об изменении собственного капитала

В качестве примера консолидации отчета о совокупном доходе и отчета об изменении собственного капитала рассмотрим задачу с условием, аналогичным примеру 13.1. Подобный подход поможет понять соотношение (и разницу) в расчетах между отчетом о финансовом положении и отчетом о совокупном доходе, так как в обоих заданиях присутствуют одни и те же цифры.

Добавим к условию примечание 6, чтобы уточнить характер появления в отчетности прочего совокупного дохода, и в примечании 5 уточним остатки товаров по внутригрупповым операциям на начало года. Консолидация отчета о совокупном доходе получилась чуть «тяжелее» консолидации отчета о финансовом положении. Конечно, на экзамене перед вами будет консолидационное задание на 25 баллов (и не больше), но в данном случае важно понять, как соотносятся между собой эти два типа задач.

Попробуйте, не заглядывая в ответ, самостоятельно сделать консолидацию отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала. Итоговое значение неконтролирующей доли на 30.09.16 и итоговое значение раздела «Собственный капитал» на 30.09.16 должны совпасть как в консолидированном отчете о финансовом положении, так и в консолидированном отчете об изменении капитала.

Прежде чем вы начнете выполнение задания, позвольте дать несколько советов:

- Оформление значений строк отчета о совокупном доходе, уменьшающих прибыль. Проверяющему маркеру будет удобно видеть, как то или иное значение воздействует на прибыль, поэтому берите подобные значения в скобки. Например, под строчкой «Управленческие расходы» необходимо написать данные «Альфы» и «Беты» как $(13\ 000) + (14\ 000)$.
- При расчете изменения справедливой стоимости чистых активов «Беты» помните, что только часть изменений относится к отчетному периоду, а часть — к предыдущим отчетным периодам. Подробнее о форме расчета — в разделе 13.1.3 «Оформление консолидационной задачи в буклете для ответов», рис. 13.7 «Пример оформления расчета чистых активов для задачи на консолидацию отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала».
- Так как тексты примеров 13.1 и 13.2 идентичны, вы можете использовать пошаговые комментарии к отчету о финансовом положении (раздел 13.2.2) и при подготовке отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала. При этом помните, что в отчете о финансовом положении есть двойная запись, а в отчете о совокупном доходе ее нет. Корректировочные проводки, о которых говорится в комментариях к отчету о финансовом положении, будут проявляться в отчете

о совокупном доходе и в отчете об изменении капитала только тогда, когда они затрагивают счета:

- нераспределенной прибыли;
 - неконтролирующей доли;
 - прочих компонентов капитала и
 - акционерного капитала.
- При корректировках валовой прибыли и прибыли, относящейся к неконтролирующей доле, помните, что валовая прибыль относится ко всей группе (то есть и к контролирующим, и к неконтролирующим акционерам вместе) и в ней не выделяются доли, а в прибыли, относящейся к неконтролирующей доле, выделяется доля неконтролирующих акционеров.

ПРИМЕР 13.2. КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ И ОТЧЕТА ОБ ИЗМЕНЕНИИ КАПИТАЛА

«Альфа» имеет инвестиции в компаниях «Бета» и «Гамма». Отчеты о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, а также обобщенные отчеты об изменении капитала «Альфы», «Беты» и «Гаммы» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, представлены ниже.

Отчеты о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, \$'000			
Статьи	«Альфа»	«Бета»	«Гамма»
Выручка	690 000	270 000	360 000
Себестоимость	(439 250)	(164 000)	(228 500)
Валовая прибыль	250 750	106 000	131 500
Коммерческие расходы	(18 000)	(15 000)	(10 000)
Управленческие расходы	(13 000)	(14 000)	(7 000)
Инвестиционный доход	46 000	2 000	ноль
Финансовые расходы	(7 000)	(4 000)	(2 000)
Прибыль/(убыток) до налогообложения	258 750	75 000	112 500
Расходы по налогу на прибыль	(51 750)	(15 000)	(22 500)
Прибыль/(убыток) за год	207 000	60 000	90 000
Прочий совокупный доход	(12 000)	(10 000)	6 000
Итого совокупный доход за год	195 000	50 000	96 000
Обобщенные отчеты об изменениях капитала			
Сальдо на 1 октября 2015 года	580 000	276 400	305 800
Совокупный доход за год	195 000	50 000	96 000
Дивиденды, уплаченные на 31 августа 2016 года	(25 000)	(20 000)	(15 000)
Сальдо на 30 сентября 2016 года	750 000	306 400	386 800

Примечание 1. Приобретение акций компании «Бета»

1 апреля 2015 года компания «Альфа» приобрела 90 млн из 120 млн акций компании «Бета». Условия приобретения акций приводятся ниже:

- «Альфа» выпустила две акции в обмен на каждые три акции, приобретаемые ею у «Беты». На 1 апреля 2015 года рыночная стоимость одной акции «Альфа» составляла 4,4 долл., а рыночная стоимость одной акции «Бета» составляла 3,5 долл.;
- «Альфа» должна сделать условный денежный платеж в пользу бывших акционеров «Беты» 31 марта 2018 года из расчета 0,6 долл. за каждую приобретенную акцию «Беты». Этот платеж зависит от условия достижения «Бетой» запланированной прибыли за период в 2,5 года, заканчивающийся 30 сентября 2017 года. На 1 апреля 2015 года справедливая стоимость данной дополнительной выплаты оценивалась в 25 млн долл. Эта оценка увеличилась к 30 сентября 2015 года до 27 млн долл., а к 30 сентября 2016 года оценка справедливой стоимости данного условного платежа составила 30 млн долл. На 30 сентября 2015 года «Альфа» правильно отразила данное обязательство в своей отчетности, однако не сделала никаких корректировок в пробной отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.
- Также «Альфа» согласилась выпустить дополнительные акции «Альфы» в пользу бывших акционеров «Беты» 31 марта 2018 года, если накопленная прибыль «Беты» за 2,5 года превысит целевое значение. На 1 апреля 2015 года справедливая стоимость данного условного вознаграждения в виде акций составляла 5 млн долл. Эта оценка увеличилась к 30 сентября 2015 года до 7 млн долл., а к 30 сентября 2016 года оценка справедливой стоимости данного дополнительного вознаграждения составила 10 млн долл. Директора «Альфы» никак не отразили в отчетности данное обязательство выпустить акции, мотивировав свое решение тем, что выпуск акций потребует только в 2018 году.
- Договор купли-продажи также предусматривал дополнительный платеж, который компания «Альфа» должна сделать в пользу бывших акционеров «Беты» 31 марта 2017 года в сумме 10 031 тыс. долл. На 30 сентября 2015 года «Альфа» правильно отразила данное долгосрочное обязательство в своей отчетности в сумме 8944 тыс. долл., однако не сделала никаких корректировок в пробной отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. Соответствующая годовая ставка дисконтирования для использования в любых относящихся к делу расчетах приведенных сумм для оценки справедливой стоимости данного дополнительного денежного равна 8%.
- В связи с данным приобретением «Альфа» понесла затраты в размере 3,5 млн долл., связанные с юридическими и профессиональными услугами. Из этой суммы 2 млн долл. было израсходовано на выпуск акций и было правильно отражено в отчетности «Альфы» на 1 апреля 2015 года. Остальную сумму в размере 1,5 млн долл. «Альфа» включила в первоначальную стоимость инвестиции в компанию «Бета».

На 1 апреля 2015 года в отдельной финансовой отчетности «Беты» отражены следующие статьи собственного капитала и резервов:

- акционерный капитал — 120 млн долл.;
- нераспределенная прибыль — 100 млн долл.;
- прочие компоненты капитала в размере 30 млн долл.

Руководство «Альфы» провело оценку справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств «Беты» на 1 апреля 2015 года. Проведенная оценка выявила следующее:

- недвижимость балансовой стоимостью 30 млн долл. имела рыночную цену в 55 млн долл. (в том числе амортизируемый компонент составлял соответственно 20 и 34 млн долл.). Предполагаемый срок полезной службы амортизируемого компонента составлял на 1 апреля 2015 года 20 лет. За период с 1 апреля 2015 года по 30 сентября 2016 года выбытий основных средств не было. Амортизация всех внеоборотных активов начисляется ежемесячно и включается в себестоимость;

- оборудование балансовой стоимостью 42 млн долл. имело справедливую стоимость 69 млн долл. Предполагаемый срок полезной службы оборудования на 1 апреля 2015 года составлял 9 лет, и эта оценка остается в силе. До 30 сентября 2015 года 70% этого оборудования «Беты» выбыло;
- На 1 апреля 2015 года руководство «Альфы» определило фирменное наименование, относящееся к компании «Бета», справедливой стоимостью 6 млн долл. Данное фирменное наименование не было признано в отдельной финансовой отчетности «Беты», поскольку оно было разработано силами самой компании. Руководство «Альфы» установило, что срок полезной службы фирменного наименования составляет 10 лет начиная с 1 апреля 2015 года.
- Условное обязательство, относящееся к предстоящему судебному процессу, было раскрыто в примечаниях к финансовой отчетности «Беты» на 1 апреля 2015 года. Данное условное обязательство на 1 апреля 2015 года имело справедливую стоимость 7,6 млн долл., и оно было урегулировано в течение года, заканчивающегося 30 сентября 2016 года.
- Запасы балансовой стоимостью 8 млн долл. имели рыночную цену 14 млн долл. После 1 апреля 2015 года данные запасы были проданы.
- Корректировки до справедливой стоимости не были отражены в отдельной финансовой отчетности и представляют собой временные разницы, ведущие к образованию отложенного налога по ставке 20%.

Амортизация основных средств начисляется ежемесячно и включается в себестоимость.

Примечание 2. Принципы оценки неконтролирующей доли участия

В соответствии со своей учетной политикой, в консолидированной финансовой отчетности «Альфа» отражает неконтролирующие доли участия по справедливой стоимости на дату приобретения. Для расчета справедливой стоимости неконтролирующей доли участия может быть использована рыночная стоимость одной акции дочерней компании на дату приобретения.

Примечание 3. Приобретение акций компании «Гамма»

1 июля 2016 года «Альфа» приобрела 40% от общего числа выпущенных акций компании «Гамма». В результате этого приобретения «Альфа» может оказывать существенное влияние на операционную и финансовую политику «Гаммы», но не может осуществлять контроль или совместный контроль над «Гаммой».

Условия приобретения были следующими:

- «Альфа» выпустила 32 млн акций в обмен на 40 млн акций «Гаммы». Выпуск акций «Альфы» еще не был отражен в пробной отчетности на 30 сентября 2016 года. На 1 июля 2016 года рыночная стоимость одной акции «Альфы» составляла 5 долл., а рыночная стоимость одной акции «Гаммы» — 4,1 долл.;
- «Альфа» понесла затраты в размере 2 млн долл., связанные с юридическими и профессиональными услугами. Из этой суммы 1,1 млн долл. были израсходованы на выпуск акций. «Альфа» включила эти 2 млн долл. в первоначальную стоимость инвестиции в компанию «Гамма».

На дату приобретения акций рыночная стоимость чистых активов «Гаммы» не отличалась существенно от их балансовой стоимости.

На 30 сентября 2015 года в отдельной финансовой отчетности «Гаммы» были отражены следующие резервы:

- нераспределенная прибыль «Гаммы» — 205,8 млн долл.;
- прочие компоненты капитала в нулевой сумме.

Можно считать, что «Гамма» равномерно зарабатывала совокупную прибыль в течение года, закончившегося 30 сентября 2016 года.

31 августа 2016 года «Гамма» начислила и выплатила своим акционерам дивиденды в размере 15 млн долл.

Влияние отложенного налогообложения в связи с инвестицией «Альфы» в компанию «Гамма» в расчет не принимается.

Примечание 4. Проверка на обесценение

30 сентября 2015 года и 2016 года были проведены проверки на обесценение деловой репутации, возникшей при приобретении «Беты». Проверка, проведенная 30 сентября 2015 года, не выявила признаков обесценения деловой репутации.

Для целей проверки на обесценение «Бета» включает в себя три обособленные единицы, генерирующие денежные средства (ЕГДС 1, ЕГДС 2 и ЕГДС 3). Руководство «Альфы» распределило возникшую при приобретении деловую репутацию на данные ЕГДС в пропорции 2:1:2 соответственно.

В год, закончившийся 30 сентября 2016 года, результаты ЕГДС 1 и ЕГДС 2 были достаточно удовлетворительными, и отнесенная на них деловая репутация не обесценилась. Однако результаты деятельности ЕГДС 3 оказались ниже ожидаемых. На 30 сентября 2016 года балансовая стоимость активов ЕГДС 3 (исключая деловую репутацию) составляла 110 млн долл. Возмещаемая стоимость активов ЕГДС 3 оценивалась в 128 млн долл.

На 30 сентября 2016 года обесценение инвестиции в «Гамму» составило 2 308 000 долл.

Суммы, списываемые в результате обесценения, относятся на себестоимость.

Примечание 5. Реализация внутри группы

«Бета» является поставщиком основной продукции компаниям «Альфа» и «Гамма». При формировании внутригрупповой цены продажи «Бета» устанавливает торговую наценку в 25% от себестоимости.

За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, выручка компании «Бета» от продаж компании «Альфа» составила 24,5 млн долл., а от продаж компании «Гамма» — 7,8 млн долл. (начиная с 1 июля 2016 года).

По состоянию на 30 сентября 2015 и 2016 годов запасы «Альфы» и «Гаммы» включали следующие суммы, относящиеся к товарам, приобретенным у компании «Бета»:

	30.09.2016	30.09.2015
	\$'000	\$'000
«Альфа»	4800	2300
«Гамма»	2400	0

Дебиторская задолженность «Беты» по основной деятельности включает задолженность «Альфы» в размере 5 млн долл. и задолженность «Гаммы» в размере 3 млн долл. по приобретенной продукции. Кредиторская задолженность «Альфы» и «Гаммы» по основной деятельности включает те же суммы, причитающиеся «Бете».

Влияние отложенного налогообложения в связи с данной операцией в расчет не принимается.

Примечание 6. Прочий совокупный доход компаний «Альфа», «Бета» и «Гамма»

Прочий совокупный доход, отраженный в предварительной отчетности компаний «Альфа» и «Бета», представляет собой изменение справедливой стоимости прочих долевых инвестиций каждой компании. Данные инвестиции не предназначены для торговли. Руководство «Альфа» и «Бета» приняло решение учитывать данные инвестиции по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Прочий совокупный доход, отраженный в предварительной отчетности компании «Гамма», представляет собой эффективную часть изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования будущих денежных

потоков. Предполагается, что в дальнейшем накопленная в капитале сумма изменений стоимости инструмента хеджирования будет реклассифицирована в прибыли и убытки.

Примечание 7. Выплаты на основе акций

1 апреля 2016 года «Альфа» предоставила 2800 опционов на приобретение обыкновенных акций 1000 ключевых сотрудников при условии, что они останутся в компании в течение 4 лет, заканчивающихся 31 марта 2020 года. На 1 апреля 2016 года справедливая стоимость одного опциона составляла 20 долл., и на 30 сентября 2016 года она выросла до 25 долл. На 1 апреля 2016 года директора оценивают, что 900 сотрудников получают право на эти опционы. На 30 сентября 2016 года эта оценка составляла 920 сотрудников.

Влияние отложенного налогообложения в расчет не принимается.

Задание:

подготовьте консолидированный отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе компании «Альфа» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, и консолидированный отчет об изменении капитала компании «Альфа» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года (в отчете должна быть представлена графа с неконтролирующей долей участия).

Ответ на задание 13.2 также приведем в формате экзаменационного буклета, то есть так, как он должен выглядеть на экзамене (рис. 13.12–13.15).

① ○ ○ ○ ○ ○ ○		Разворот 1	① ○ ○ ○ ○ ○ ○	
Отчет о совокупном доходе Группы Альфа за год, закончившийся 30.09.2016 г.		\$'000	<u>Продолжение отчета</u>	
Альфа + Бета + Корректировки =	Группа		Альфа + Бета + Корректировки =	Группа
<u>Прибыли и убытки:</u>			Прибыль до налога	287 002
Выручка	935 500		Налог на прибыль	(67 830)
690 000 + 270 000 + (24 500)			(51 750) + (15 000) + (1080)	
Себестоимость продаж	(608 634)		Расчет 1	
(балансирующий показатель)			Чистая прибыль	219 172
Валовая прибыль (Расчет 2)	326 866		в т. ч. относящаяся к:	
Прочие доходы (Расчет 1)	7600		- неконтролирующей доле (Расчет 3)	9159
(восстановление резерва)			- контролирующей доле (балансир. п-ль)	210 013
Коммерческие расходы	(33 000)		Прочий совокупный доход:	
(18 000) + (15 000)			Не подлежащий реклассификации в ПиУ	
Управленческие расходы	(36 440)		Инвестиции в долевые инструменты	(22 000)
(13 000) + (14 000) + (3000)			Альфа (12 000) + Бета (10 000)	
+ (6440) Расчет 6			Подлежащий реклассификации в ПиУ	
Инвестиционный доход	27 000		Инструменты хеджирования Гамма	600
46 000 + 2000 + (15 000)	+ (6000)		6000 x 3 мес. / 12 x 40%	
(20 000 x 75%) (15 000 x 40%)			Справочно: ПрСД, относящийся	
Дивиденды Бета			к неконтролирующей доле	
Дивиденды Гамма			(10 000) x 25%	(2500)
			Итого СОВОКУПНЫЙ доход	197 772
Финансовые расходы	(11 716)		в т. ч. относящийся к:	
(7000) + (4000)	+ (716)		- неконтролирующей доле	6659
8944 x 8% доп. платеж			- контролирующей доле	191 113
Прибыль Ассоциированной компании	6692		(балансирующий показатель)	
(Расчет 4)				

Рис. 13.12. Пример оформления ответа при консолидации отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала (разворот 1 из 4)

Разворот 2				Разворот 2			
Отчет об изменении капитала Группы Альфа за год, закончившийся 30.09.2016 г. \$'000				Расчет 1. Гудвил Бета			
	Контролирующая доля	Неконтролирующая доля	Итого	Справедливая стоимость Бета:			
Сальдо на 01.10.2015г.	587 355	106 285	X	Обмен акциями 90 000 x 2/3 x 4,4\$	264 000		
Дивиденды	(25 000)	(5000)	X	Условный платеж	25 000		
		20 000 x 25%		Условное возмещение акциями	5000		
Совокупный доход за год	191 113	6659	197 772	Дополнительный платеж 10 031 / 1 08 ²	8600		
Выпуск акций	160 000		X	Неконтролирующая доля 30 000 x 3,5\$	105 000		
	32 000 тыс. шт. x 5\$			Итого:	407 600		
Расходы на выпуск акций	(1100)		X	Справедливая стоимость Чистых Активов на:			
Выплаты на основе акций (Расчет 6)	6440		X	01.04.15	30.09.15	30.09.16	Изменение до отч. пер. отч. пер.
Сальдо на 30.09.2016г.	918 808	107 944	1 026 752	Собственный капитал	0,5 года	1 год	
				250 000	276 400	306 400	26 400
				250 000	276 400	306 400	26 400
				Корректировка ЧА по справедливой стоимости:			
				Недвижимость			
				25 000	24 650	23 950	(350) (700)
				Оборудование			
				27 000	7650	6750	(19 350) (900)
				Итого			
				27 000 x 8,5 / 9 x 30%	27 000 x 7,5 / 9 x 30%		
				НМА (фирм. наименов.)			
				6000	5700	5100	(300) (600)
				Условное обязательство			
				(7600)	(7600)	0	0 7600
				Запасы			
				6000	0	0	(6000) 0
				56 400	30 400	35 800	(26 000) 5400
				Отложенный налог 20%			
				(11 280)	(6080)	(7160)	5200 (1080)
				Итого справедливая стоимость чистых активов			
				295 120	X	335 040	5600 X
						P5 75%	P5 25%

Рис. 13.13. Пример оформления ответа при консолидации отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала (разворот 2 из 4)

Разворот 3				Разворот 3			
Итого Гудвил на дату приобретения 407 600 – 295 120 = 112 480				Расчет 3. Прибыль, относящаяся к неконтролирующей доле			
Тест на обесценение:				Доля в чистой прибыли Бета (из условия) = 60 000 x 25%			
Балансовая стоимость ЕГДСЗ Бета + Гудвил 110 000 + 112 480 x 2/5 = 154 992				15 000			
Возмещаемая стоимость 128 000				Корректировки из Расчета 1:			
Обесценение 26 992				Доп. амортизация			
				- недвижимости 700 x 25% (175)			
				- оборудования 900 x 25% (225)			
				- НМА 600 x 25% (150)			
				Условное обязательство 7600 x 25% 1900			
				Отложенный налог (1080) x 25% (270)			
				Обесценение Гудвила 26 992 x 25% = (6748)			
Расчет 2. Валовая прибыль группы				Исключение нереализованной прибыли (продавец Бета):			
Валовая прибыль Альфа (из условия) 250 750				Альфа: (4800 – 2300) x 25 / 125 x 25% (125)			
Валовая прибыль Бета (из условия) = 106 000				Гамма: 2400 x 25 / 125 x 40% x 25% (48)			
Бета:				Итого 9159			
Доп. амортизация недвижимости (700)				Расчет 4. Прибыль ассоциированной компании			
Доп. амортизация оборудования (900)				Прибыль Гамма			
Доп. амортизация НМА (600)				90 000 x 3мес. / 12 x 40% 9000			
Обесценение Гудвила (26 992)				Обесценение инвестиций в Гамма (2308)			
Исключение нереализованной прибыли (продавец Бета):				Итого 6692			
Альфа: (4800 – 2300) x 25 / 125 = (500)							
Гамма: 2400 x 25 / 125 x 40% = (192)							
Итого 326 866							

Рис. 13.14. Пример оформления ответа при консолидации отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала (разворот 3 из 4)

① ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○		Разворот 4		① ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○	
Расчет 5. Сальдо капитала на начало года			Расчет 6. Выплаты, основанные на акциях		
	Контролир. доля	Неконтролир. доля			
Капитал Альфа (условие)	580 000		Расходы и компонент капитала на 30.09.2016 2,8 тыс. опц. x 920 x 20 \$ x 1/4 x 6/12	6,440	
			Управленческие расходы	↙ ↓	↘
			Отчет об изменении капитала		
Неконтролирующая доля 30,000 x 3,5\$		105,000			
Условный платеж акциями	5000				
Затраты на покупку Бета	(1500)				
Изменение чистых активов Бета до начала отчетного периода:					
5600 x 75%	4200				
5600 x 25%		1400			
Исключение нереализованной прибыли (продавец Бета) из запасов Альфа:					
2,300 x 25 / 125 x 75% =		(345)			
2,300 x 25 / 125 x 25% =		(115)			
Итого	587 355	106 285			

Рис. 13.15. Пример оформления ответа при консолидации отчета о совокупном доходе и отчета об изменении капитала (разворот 4 из 4)

А теперь сверим итоговые значения консолидированного отчета об изменении собственного капитала с данными отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года (пример 13.1).

Сальдо на 30.09.16 собственного капитала группы «Альфа»:

- контролирующая доля собственного капитала — 918 808 тыс. долл.;
- неконтролирующая доля собственного капитала — 107 944 тыс. долл.;
- итого собственный капитал — 1 026 752 тыс. долл.

Собственный капитал группы «Альфа» на 30.09.16 по данным консолидированного отчета о финансовом положении:

	\$'000
акционерный капитал	262 000
нераспределенная прибыль	175 368
прочие компоненты капитала	481 440
итого капитал, относящийся к контролирующим акционерам	918 808
неконтролирующая доля собственного капитала	107 944
итого собственный капитал	1 026 752

ЧАСТЬ 4

Дополнительные стандарты и документы, тестируемые на экзамене

ГЛАВА 14. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности и его задачи

14.1. История Совета по МСФО

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО — International Accounting Standards Committee) был создан в 1973 году представителями бухгалтерских ассоциаций 10 стран (в частности, США, Великобритании, Канады, Франции, Германии и Японии) для гармонизации бухгалтерских правил во всем мире. КМСФО выпустил свои первые стандарты в 1975 году. Авторитет КМСФО рос по мере увеличения числа стран, взявших МСФО за основу при подготовке финансовой отчетности своих компаний.

Два события сыграли ключевую роль в развитии КМСФО:

- Международная организация комиссий рынков ценных бумаг (IOSCO — the International Organization of Securities Commissions) в 2000 году одобрила МСФО как основу подготовки отчетности для трансграничных операций по торговле ценными бумагами на биржах;
- Европейский союз в 2002 году принял законы, требующие от европейских компаний, ценные бумаги которых котируются на бирже, представлять свою отчетность в соответствии с МСФО с 2005 года.

В настоящее время международные стандарты финансовой отчетности применяются в 131 стране мира (из 174 стран)¹, при этом:

- в 96 странах МСФО обязательны для всех компаний;
- в 25 странах МСФО разрешены к использованию в той или иной степени;
- в 10 странах МСФО обязательны для некоторых компаний.

Применение МСФО в Европе²

В 2002 году Европейский союз принял законы, обязывающие котирующиеся на бирже компании представлять с 2005 года консолидированную отчетность по МСФО (под эти требования на тот момент подпало около 8 тыс. компаний).

¹ Анализ применения МСФО в мире подготовлен компанией Delloitte и доступен по ссылке: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>

² Более подробно об использовании МСФО в крупнейших странах, входящих в G20, вы можете ознакомиться на сайте Delloitte по ссылке: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs-g20>

Требования о применении МСФО распространяются на все 27 стран, входящих в Европейский союз. Решение о применении МСФО для не котирующихся на бирже компаний принимает каждая страна ЕС отдельно.

Стандарты и интерпретации стандартов, принятые Советом по МСФО, проходят предварительную процедуру одобрения со стороны Европейской комиссии по внутреннему рынку (European Commission Internal Market & Services DG) и утверждаются в Европейском парламенте. Все стандарты доступны на английском языке и на всех официальных языках Европейского союза.

Применение МСФО в Соединенных Штатах

Соединенные Штаты Америки — крупнейшая мировая экономика, поэтому продвижение МСФО в мире во многом зависит от отношения к ним США.

Совет по МСФО постоянно работает как с Комиссией по ценным бумагам и биржам (SEC) США, так и с Советом по стандартам финансового учета США (FASB).

В 2002 году FASB и Совет по МСФО подписали меморандум о конвергенции US GAAP и МСФО (известное как Норуолкское соглашение по городу подписания — Норуолк, США). Оба разработчика стандартов обязались координировать свою работу для достижения сопоставимости отчетности, подготовленной по US GAAP и МСФО, и разработки новых высококачественных стандартов.

В 2007 году SEC изменила для иностранных компаний правила представления отчетности по МСФО. Иностранных эмитентов освободили от подготовки многочисленных раскрытий, поясняющих расхождение между отчетностью по МСФО и US GAAP. Однако американские компании обязаны представлять свою отчетность по US GAAP.

Результатом совместной работы Совета по МСФО и FASB стали стандарты, которые минимизируют различие в подходах между МСФО и US GAAP:

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» (февраль 2004 года);

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (пересмотрен в январе 2008 года);

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (ноябрь 2006 года);

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (май 2011 года);

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (май 2014 года);

МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (январь 2016 года).

Несмотря на безусловные успехи совместной работы Совета по МСФО и FASB, конвергенция стандартов обеих учетных систем идет довольно трудно. Вряд ли в ближайшем будущем можно ожидать полной конвергенции стандартов МСФО и US GAAP.

Применение МСФО в России

В 90-х годах XX века законодательной базы для применения МСФО на территории Российской Федерации не было. Международные стандарты применялись только в единичных и достаточно крупных компаниях, котирующихся на зарубежных фондовых биржах или получающих финансирование от зарубежных источников.

Инициатором внедрения МСФО в России фактически выступил Центральный банк РФ, выпустив 25 декабря 2003 года письмо № 181-Т «О порядке составления и представления кредитными организациями финансовой отчетности». В соответствии с данным письмом кредитные организации Российской Федерации должны готовить финансовую отчетность по МСФО начиная с 2004 года. С учетом того, что данным письмом разрешалось не представлять сравнительную информацию по МСФО за 2003 год, фактически первая отчетность по МСФО была представлена кредитными учреждениями за 2005 год. На 31 декабря 2005 года в России действовало 1253 кредитные организации.

16 марта 2005 года Федеральная служба по финансовым рынкам России (ФСФР РФ) выпустила приказ № 05-5/пз-н «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг». В соответствии с приказом компании, составляющие отчетность по МСФО или US GAAP, обязаны публиковать ее на русском языке начиная с отчетности за 2005 год.

На законодательном уровне требование применять МСФО российскими компаниями появилось в связи с принятием 27 июля 2010 года Федерального закона № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Во исполнение Закона № 208-ФЗ Правительство РФ выпустило Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации (утв. постановлением Правительства РФ от 25.02.11 № 107).

В соответствии с этим положением международные стандарты и интерпретации (разъяснения) международных стандартов, выпущенные Советом по МСФО, проходят обязательную экспертизу на их применимость на территории Российской Федерации. Решение о введении международного стандарта в действие на территории Российской Федерации принимает Министерство финансов РФ по согласованию с Центральным банком РФ.

25 ноября 2011 года Минфин России приказом № 106н международные стандарты финансовой отчетности ввел на территории Российской Федерации (первая отчетность по МСФО должна быть подготовлена за 2012 год).

К сожалению, к первой публикации МСФО было достаточно много нареканий, связанных с качеством перевода стандартов на русский язык. Поэтому Минфин России исправил эти недочеты и приказом от 28 декабря 2015 года № 217н ввел в действие полный пакет стандартов МСФО с улучшенным переводом.

На протяжении 2012–2015 годов требования к подготовке консолидированной отчетности по МСФО постепенно распространялись на все типы организаций, указанных в пункте 1 статьи 2 Федерального закона № 208-ФЗ. Консолидированную отчетность по МСФО обязаны представлять следующие организации (в скобках указано количество организаций на 1 января 2016 года по данным ЦБ РФ):

- кредитные организации (1021);
- страховые организации, за некоторыми исключениями (343);
- негосударственные пенсионные фонды (102);
- управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов (352);
- клиринговые организации (6);

- федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждает Правительство РФ (7);
- открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждает Правительство РФ (19);
- иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список (1218 публичных акционерных обществ).

По данным Рейтингового агентства «Эксперт»¹, из 600 крупнейших компаний России 166 компаний (27,7%) применяют учет по МСФО (данные годовых отчетов за 2015 год). При этом доля выручки, приходящаяся на компании, применяющие МСФО, составляет 70,9% от совокупной выручки 600 крупнейших компаний (47,8 трлн руб. из 67,4 трлн руб.). Если же рассматривать показатель «чистая прибыль», то доля компаний, применяющих МСФО, составляет 82,7% от совокупной прибыли 600 крупнейших компаний (3,52 трлн руб. из 4,26 трлн руб.).

14.2. Структура Фонда МСФО и его задачи

Значительное расширение сферы применения МСФО в самом начале 2000-х годов потребовало от Комитета по МСФО полностью реорганизовать свою деятельность (решение о реорганизации было принято единогласно). В 2001 году на базе Комитета по МСФО был создан Фонд международных стандартов финансовой отчетности (сокращенно Фонд МСФО) (International Financial Reporting Standards Foundation – IFRS Foundation).

Деятельность Фонда МСФО регулируется Уставом Фонда МСФО (IFRS Foundation Constitution), принятым 24 мая 2000 года (с учетом изменений и дополнений).

В Уставе указаны такие цели Фонда МСФО:

- разработка в интересах общества единого набора высококачественных, понятных, применимых и глобально признанных стандартов финансовой отчетности. В соответствии с требованиями этих стандартов, в финансовой отчетности должна раскрываться высококачественная, прозрачная и сопоставимая информация, чтобы помочь участникам мировых рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения;
- содействие использованию и строгое применение МСФО;
- учет различных потребностей в зависимости от размеров предприятий и экономических условий, в которых они действуют (при выполнении двух вышеуказанных целей);
- продвижение международных стандартов финансовой отчетности с целью сближения требований национальных стандартов с МСФО.

Устав Фонда МСФО также определяет структуру фонда и задачи его отдельных органов. Структура Фонда МСФО представлена на рис. 14.1.

¹ Рейтинг 600 крупнейших компаний России по итогам 2015 года: <https://raex-a.ru/project/topcompanies/2016/ranking>

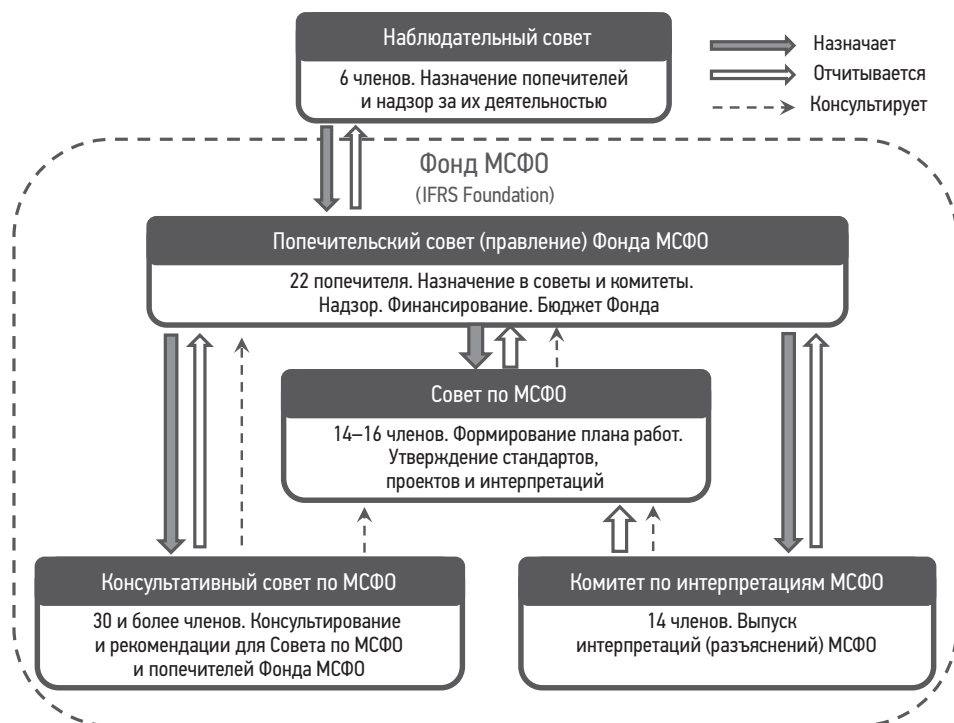


Рис. 14.1. Организационная структура Фонда МСФО

Фонд МСФО состоит из четырех органов:

- **Попечительского совета**, который непосредственно управляет Фондом МСФО;
- **Совета по МСФО**, главная цель которого — разработка и утверждение МСФО (а также утверждение интерпретаций (разъяснений) МСФО, подготовленных Комитетом по интерпретациям);
- **Комитета по интерпретациям (разъяснениям) МСФО**, главная цель которого — подготовка интерпретаций (разъяснений) к МСФО;
- **Консультативного совета по МСФО** — своего рода профессионального форума, который формирует рекомендации Совету по МСФО о приоритетных направлениях работы, а также консультирует попечителей и членов Совета по МСФО.

Контролирует деятельность Фонда МСФО **Наблюдательный совет**, состоящий из шести представителей крупнейших регуляторов рынка капитала:

- член Европейской комиссии по внутреннему рынку (European Commission Internal Market & Services DG);
- два председателя комитетов Международной организации комиссий по ценным бумагам (International Organization of Securities Commissions, IOSCO): председа-

тель Комитета по развивающимся рынкам и председатель Технического комитета;

- комиссар Агентства финансовых услуг Японии (Japan Financial Services Agency);
- председатель Комиссии США по ценным бумагам и биржам;
- председатель Базельского комитета по банковскому надзору (в качестве наблюдателя).

Основные функции Наблюдательного совета:

- участвовать и утверждать назначение попечителей (членов Попечительского совета — управляющего органа Фонда МСФО);
- оценивать деятельность попечителей.

Попечительский совет. В функции органа управления Фонда МСФО — Попечительского совета входит:

- обеспечение деятельности Фонда МСФО как юридического лица и системы финансирования Фонда МСФО;
- назначение исполнительного директора Фонда МСФО, членов Совета по МСФО, Комитета по интерпретациям МСФО и Консультативного совета;
- утверждение ежегодного бюджета и публикация ежегодного отчета Фонда МСФО;
- рассмотрение стратегических вопросов развития МСФО.

Попечительский совет состоит из 22 членов-попечителей. Состав попечителей должен отражать разнообразие мирового рынка капитала. Каждый попечитель должен показать свою приверженность идее высококачественных глобальных стандартов финансовой отчетности и взять на себя обязательство действовать в интересах Фонда МСФО.

Попечительский совет состоит:

- из 6 попечителей из Азии;
- 6 попечителей из Европы;
- 6 попечителей из Северной Америки;
- 1 попечителя из Африки;
- 1 попечителя из Южной Америки;
- 2 попечителей любой территориальной принадлежности (при сохранении географического баланса).

Совет по международным стандартам финансовой отчетности. Совет по МСФО — основной орган разработки и принятия международных стандартов.

В функции Совета по МСФО входит:

- разработка и утверждение МСФО и изменений к ним;
- утверждение интерпретаций (разъяснений) к МСФО, подготовленных Комитетом по интерпретациям МСФО;
- консультирование попечителей и членов Консультативного совета;

- взаимодействие с национальными разработчиками стандартов финансовой отчетности;
- формирование рабочих групп и проведение полевых испытаний и исследований по отдельным проектам;
- организация общественных слушаний для обсуждения предлагаемых стандартов и анализа замечаний по проектам.

Совет по МСФО состоит из 14–16 представителей разных стран. Основное требование к членам Совета — это профессиональная компетентность и практический опыт, чтобы внести вклад в развитие высококачественных глобальных стандартов финансовой отчетности.

Совет по МСФО включает:

- 4 представителей из Азии;
- 4 представителей из Европы;
- 4 представителей из Северной Америки;
- 1 представителя из Африки;
- 1 представителя из Южной Америки;
- 2 представителей любой территориальной принадлежности (при сохранении географического баланса).

Комитет по интерпретациям (разъяснениям) МСФО. Основная задача Комитета по интерпретациям — подготовка интерпретаций (разъяснений) по МСФО и рекомендаций по вопросам, которые не рассматриваются в международных стандартах. В процессе работы Комитет по интерпретациям должен активно сотрудничать с национальными разработчиками стандартов.

Комитет по интерпретациям МСФО состоит из 14 членов, которых назначает Попечительский совет. Попечители отбирают членов Комитета таким образом, чтобы в рамках этой профессиональной группы получить наилучшую комбинацию практического опыта применения МСФО, анализа финансовой отчетности и возможностей проведения технической экспертизы. Председатель Комитета по интерпретациям назначается из членов Совета по МСФО.

Консультативный совет по МСФО. Профессиональный форум из представителей организаций и частных лиц образует Консультативный совет по МСФО. Его цель:

- информировать членов Совета по МСФО о точке зрения организаций и отдельных лиц по текущим проектам;
- предоставлять рекомендации Совету по МСФО о приоритетных направлениях работы;
- консультировать членов Совета по МСФО и Попечительского совета.

Консультативный совет может включать 30 членов и даже больше, которых назначает Попечительский совет. Председателя Консультативного совета также назначают попечители, и он не может быть членом Совета по МСФО. Консультативный совет собирается не менее трех раз за год.

14.3. Порядок разработки и принятия МСФО

Порядок разработки и принятия МСФО регулирует Руководство по консультативным процедурам Совета по МСФО (Handbook of Consultative Arrangements International Accounting Standards Board). Требования к порядку проведения голосования членов Совета по МСФО определяет Устав Фонда МСФО (IFRS Foundation Constitution).

Процесс принятия стандартов основан на следующих базовых принципах:

- прозрачность и понятность процесса принятия;
- проведение широких консультаций и обратная связь с участниками консультационного процесса;
- подотчетность утвержденным процедурам.

Цель деятельности Фонда МСФО — разработка высококачественной, понятной и глобально применимой финансовой отчетности. Эту задачу невозможно выполнить без достижения консенсуса в профессиональном сообществе. Поэтому при разработке стандартов принципиально важен прозрачный и понятный процесс их разработки и принятия.

Совет по МСФО проводит открытые консультации с различными группами пользователей, составителей отчетности, аудиторами, учеными и другими заинтересованными сторонами. Совет по МСФО обобщает замечания, полученные в ходе консультаций, и информирует о своей позиции по основным рассматриваемым в ходе консультаций вопросам.

В своей работе Совет по МСФО подчинен принципу «соблюдай или объясняй» (comply or explain), когда любое существенное отклонение от процедуры рассмотрения и принятия стандарта требует от Совета по МСФО объяснения своей позиции и причины отклонений.

Процесс принятия стандартов состоит из шести этапов:

- утверждение плана работы;
- планирование проекта;
- разработка и публикация дискуссионного документа;
- разработка и публикация проекта стандарта;
- разработка и публикация стандарта МСФО;
- анализ опыта применения стандарта после его принятия.

Совет по МСФО использует стандартные сроки в 120 дней для сбора и рассмотрения замечаний по дискуссионному документу и проекту стандарта. В некоторых случаях сроки могут быть меньше, а для крупных проектов — больше. Таким образом, период разработки одного стандарта в среднем занимает около одного года.

Этап 1. Утверждение плана работы. В процессе взаимодействия с Консультативным советом по МСФО, Комитетом по интерпретациям МСФО, Попечительским советом, национальными разработчиками стандартов и профессиональным сообществом Совет по МСФО аккумулирует данные о существующих вопросах для дальнейшего рассмотрения.

Решая, будет ли данный вопрос включен в план работы по совершенствованию существующих стандартов или разработке нового стандарта, Совет по МСФО руководствуется интересами пользователей финансовой отчетности — инвесторов (существующих и потенциальных), кредиторов и других поставщиков ресурсов.

Совет по МСФО также рассматривает:

- актуальность данной информации для пользователей отчетности;
- наличие существующих документов, регулирующих данный вопрос;
- возможность конвергенции с национальными стандартами;
- качество стандарта, который будет разработан;
- ресурсные ограничения исследований и разработки стандарта.

Совет по МСФО может решить провести дополнительные исследования, прежде чем включать данный вопрос в активный план работы.

Решение о включении вопроса в активный план работы Совет по МСФО принимает на открытом заседании и утверждает простым большинством голосов.

Этап 2. Планирование проекта. После включения вопроса в активный план работы Совет по МСФО решает, как будет его рассматривать: как отдельный проект или в рамках ежегодных улучшений стандартов.

В зависимости от сложности вопроса, Совет по МСФО может сформировать отдельную рабочую группу, которая будет заниматься исключительно данным проектом.

Разработчик стандартов также определяет сроки, в течение которых рабочая группа должна провести предварительное исследование вопроса и подготовить основу для разработки дискуссионного документа или проекта стандарта.

Этап 3. Разработка и публикация дискуссионного документа. Разработка дискуссионного документа не обязательна, но обычно Совет по МСФО публикует его по каждому крупному проекту, чтобы получить комментарии от всех заинтересованных сторон.

Дискуссионный документ включает всеобъемлющий обзор рассматриваемого вопроса, объясняет возникающие проблемы и возможные варианты решения.

Дискуссионный документ принимается на открытом заседании Совета по МСФО и утверждается простым большинством.

В течение 120 дней после публикации дискуссионного документа Совет по МСФО собирает комментарии от заинтересованных сторон. После сбора комментариев рабочая группа анализирует полученные замечания, готовит обобщающий документ, который Совет по МСФО рассматривает на своих заседаниях.

Совет по МСФО может организовать дополнительные исследования, общественные слушания или встречи с заинтересованными сторонами в формате круглого стола.

Этап 4. Разработка и публикация проекта стандарта. Публикация проекта стандарта — обязательная процедура, так как проект стандарта — основа для консультаций с другими органами Фонда МСФО и общественностью.

Рабочая группа разрабатывает проект стандарта, который обсуждается на заседаниях Совета по МСФО.

Проект стандарта и решение о его публикации утверждает квалифицированное большинство (девять из четырнадцати или десять из шестнадцати членов Совета).

Проект стандарта может включать проект руководства по применению стандарта и основания для выводов. Основания для выводов — отдельный документ, в котором Совет по МСФО раскрывает свой подход к решению спорных вопросов и причины его принятия.

На обсуждение проекта стандарта Совет по МСФО выделяет 120 дней. На обсуждение проекта интерпретаций (разъяснений) стандарта обычно отводится 90 дней.

Одновременно с разработкой проекта стандарта Совет по МСФО готовит анализ возможных последствий его принятия. В анализ включается:

- оценка потенциального воздействия стандарта на финансовую отчетность организаций, применяющих МСФО;
- возможные издержки для составителей отчетности, связанные с внедрением стандарта;
- возможные затраты для пользователей на анализ отчетности, подготовленной в соответствии с новым стандартом;
- анализ сопоставимости информации как с данными прошлых периодов, так и с отчетностью других предприятий;
- качество финансовой информации и ее полезность для пользователей.

После того как Совет по МСФО разрешит для себя все основные вопросы, он публикует резюме проекта.

Этап 5. Разработка и публикация стандарта МСФО

Международный стандарт разрабатывают на заседаниях Совета по МСФО, когда Совет рассматривает замечания, полученные по проекту стандарта.

Стандарт МСФО принимает квалифицированное большинство (девять из четырнадцати или десять из шестнадцати членов).

Этап 6. Анализ опыта применения стандарта после его принятия. После принятия стандарта Совет по МСФО анализирует практику его применения компаниями. Обычно эту процедуру проводят через 2 года после того, как стандарт стал обязательным для исполнения. Существенные замечания включаются в активный план работы Совета по МСФО (этап 1).

ГЛАВА 15. IFRS 13 «Оценка по справедливой стоимости»

15.1. Необходимость в принятии стандарта по оценке справедливой стоимости

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» был выпущен в мае 2011 года. Его основная цель — дать определение справедливой стоимости и методику ее оценки.

Оценка по справедливой стоимости часто требовалась тем или иным международным стандартам, но единой методики, по которой составитель отчетности мог бы провести эту оценку, не было, что снижало сопоставимость отчетов различных компаний.

Вспомним, когда и в каких стандартах требуется оценка по справедливой стоимости:

- инвестиционное имущество (последующая оценка при одной из моделей учета), МСФО (IAS) 40;
- выбывающее основное средство при обмене (новое основное средство оценивается по справедливой стоимости предоставленного возмещения), МСФО (IAS) 16;
- оценка основных средств и нематериальных активов, учитываемых по модели переоцененной стоимости на дату переоценки, МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38;
- основа для расчета «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» в целях МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- первоначальная оценка всех финансовых активов и финансовых обязательств, МСФО (IFRS) 9;
- последующая оценка для финансовых активов и обязательств, учитываемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки, МСФО (IFRS) 9;
- последующая оценка для финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, МСФО (IFRS) 9;
- инструменты хеджирования (первоначальная и последующая оценка), МСФО (IFRS) 9;
- немонетарные государственные субсидии (первоначальная оценка), МСФО (IAS) 20;
- идентифицируемые активы и обязательства дочерней компании на момент приобретения контроля над ней (в консолидированной финансовой отчетности), МСФО (IFRS) 3;

- биологические активы (первоначальная и последующая оценка), МСФО (IAS) 41;
- сельскохозяйственная продукция (первоначальная оценка), МСФО (IAS) 41.

В то же время МСФО (IFRS) 13 не действует в отношении:

- платежей, основанных на акциях, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»;
- аренды, МСФО (IFRS) 16 «Аренда»;
- определения чистой цены реализации, МСФО (IAS) 2 «Запасы»;
- определения ценности использования актива, МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Важно отметить, что МСФО (IFRS) 13 не вносит каких-либо изменений в порядок учета, а только формализует подходы к определению справедливой стоимости.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Справедливая стоимость — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

Внимательно рассмотрим определение.

Во-первых, стандарт устранил следующую неопределенность в оценке справедливой стоимости: справедливая стоимость — это цена покупателя или цена продавца?

Исходя из определения, видно, что справедливая стоимость:

- для актива — это цена покупателя (цена, которая может быть получена от покупателя при продаже актива);
- для обязательства — это цена принимающей стороны (при этом обязательство должно быть принято принимающей стороной непогашенным).

Однако при наличии разницы (спреда) в ценах покупателя и продавца:

- использование цен покупателя для активов и цен принимающей стороны для обязательств является правом, а не обязанностью;
- разрешено использование среднерыночного ценообразования.

Во-вторых, стандарт устанавливает следующие критерии для определения участников рынка.

Участники рынка — покупатели и продавцы на основном (или наиболее выгодном) рынке, которые:

- независимы друг от друга;
- хорошо осведомлены и имеют необходимую информацию об операции и ее предмете (активе или обязательстве);
- имеют возможность и желают участвовать в операции с данным активом или обязательством.

15.2. Методика оценки справедливой стоимости

Порядок оценки справедливой стоимости актива или обязательства можно условно разделить на четыре шага.

Шаг 1. Выявляем особенности актива или обязательства.

Шаг 2. Определяем основной рынок для актива (обязательства) либо наиболее выгодный и его особенности (рынок активен или нет).

Шаг 3. Определяем, какими данными для оценки мы обладаем, и ранжируем их в соответствии с иерархией исходных данных.

Шаг 4. Проводим оценку одним из трех методов (в зависимости от уровня исходных данных).

Рассмотрим эти шаги подробнее.

Шаг 1. Выявляем особенности актива или обязательства. Методика оценки справедливой стоимости нефинансового актива зависит от:

- физических характеристик (местоположение, размер имущества);
- юридических характеристик (ограничения на использование актива);
- возможностей финансово оправданно использовать актив (способность актива генерировать доход или потоки денежных средств физически выполнимым и юридически допустимым способом).

При этом организация может использовать актив не только прямым (активным) образом, но и пассивно, то есть с целью «защиты». Допустим, организация приобретает некий патент (нематериальный актив) не для прямого использования, а с целью недопущения использования данного открытия или технологии конкурентами.

Оценка справедливой стоимости нефинансового актива основывается на следующих принципах:

- оценка базируется на наилучшем и наиболее эффективном использовании актива участниками рынка (даже если сама организация предполагает иное использование, например как средство «защиты»);
- в оценке учитываются транспортные расходы до рынка;
- в оценке не учитываются затраты по сделке (необходимость их учета определяется другими стандартами, допустим МСФО (IAS) 36 и МСФО (IFRS) 5).

Шаг 2. Определяем основной рынок для актива (обязательства) либо наиболее выгодный и его особенности. Оценка справедливой стоимости для актива и обязательства предполагает проведение операции:

- на **основном рынке** (с самым большим объемом и уровнем деятельности в отношении актива или обязательства);
- если нет основного, то на **наиболее выгодном рынке** (позволяющем максимально увеличить сумму при продаже актива или уменьшить сумму при передаче обязательства после учета всех затрат по сделке и транспортных расходов).

Кроме того, необходимо проанализировать, является ли этот основной рынок (наиболее выгодный) активным.

Активный рынок — это рынок, на котором операции с активом или обязательством проводятся с достаточной частотой и в достаточном объеме, позволяющем получать информацию об оценках на постоянной основе.

Стандарт оценивает достаточный объем операций на рынке через обычный суточный объем торгов на рынке. Однако даже если суточный объем торгов не является достаточным, чтобы поглотить пакет активов (обязательств), которым владеет организация, мы считаем рынок активным, если у организации есть возможность распродать актив в течение краткосрочного периода, не оказывая существенного влияния на рыночную цену.

Обратите внимание!

Актив (обязательство) может продаваться и на нескольких активных рынках, но тем не менее из них мы должны выбрать основной — с самым большим уровнем деятельности в отношении актива (обязательства).

Может сложиться и другая ситуация — ни один из рынков, на котором продается актив (обязательство), не является активным. В этом случае также необходимо выбрать основной рынок (а при его отсутствии — наиболее выгодный рынок).

Стандарт не устанавливает каких-то целевых показателей достаточности объема операций на активном рынке. Подразумевается, что операции на активном рынке происходят с достаточной частотой, чтобы предоставлять информацию о цене сделок на постоянной основе.

Шаг 3. Определяем, какими данными для оценки мы обладаем, и ранжируем их в соответствии с иерархией исходных данных. В отношении каждого конкретного актива (обязательства) у нас может быть несколько источников информации, с помощью которых мы можем оценить актив тем или иным способом.

Допустим, оценку корпоративных облигаций мы можем осуществить несколькими способами:

- по котируемым биржевым ценам облигаций этой компании (если они есть);
- по биржевым ценам облигаций аналогичных компаний;
- исходя из будущего потока денежных средств, выплачиваемых по облигации, с учетом рыночной ставки процента и уровнем кредитного риска заемщика.

Как и какие данные для оценки использовать?

Стандарт требует ранжировать все имеющиеся данные по трем уровням. Стандарт устанавливает следующую иерархию исходных данных:

- **уровень 1** (наибольший приоритет) — это котируемые (некорректируемые) цены на активных рынках для идентичных товаров или обязательств на дату оценки;
- **уровень 2** — это исходные данные, не являющиеся котируемыми ценами (уровень 1), но которые наблюдаемы прямо или косвенно:
 - котируемые цены на аналогичные активы и обязательства на активных рынках;
 - котируемые цены на идентичные/аналогичные активы и обязательства на неактивных рынках;

- прочие наблюдаемые исходные данные (процентные ставки, ставки вознаграждения, кривые доходности; кредитные спреды);
- **уровень 3** — ненаблюдаемые исходные данные для актива и обязательства (могут включать внутреннюю информацию).

Наибольший приоритет имеет уровень 1 — при наличии этих данных для оценки используются только они. Особенностью оценки с помощью данных уровня 1 является отсутствие корректировок (то есть оценка актива или обязательства должна быть равна данным уровня 1 без каких-либо корректировок).

Данные уровня 2 относятся также к наблюдаемым данным и используются для оценки, если нет данных уровня 1. При этом для оценки справедливой стоимости конкретного актива и обязательства необходимо применить определенные корректировки. Допустим, компания имеет пакет финансовых активов, который значительно превосходит дневной объем операций на рынке по данным финансовым активам, и организация не может продать финансовые активы в краткосрочном периоде, не оказав существенного влияния на рыночную цену (то есть рынок для данного актива не является активным). Поэтому при определении справедливой стоимости финансового актива компании необходимо применить корректировку к рыночной цене, чтобы учесть потенциальное влияние значительного пакета на рыночную цену.

Соответственно, если нет данных уровней 1 и 2, то для оценки используются данные уровня 3. Как правило, эти данные ненаблюдаемые, то есть относятся к внутренней информации организации.

Примерами ненаблюдаемых исходных данных (данных уровня 3) может служить внутренняя информация организации о:

- денежном потоке, который генерирует актив;
- первоначальной стоимости актива;
- сроке полезной службы актива и оценке его ликвидационной стоимости.

Если оценка справедливой стоимости основывается на ненаблюдаемых данных уровня 3, то стандарт требует значительных раскрытий в примечаниях к финансовой отчетности.

Общий порядок использования уровней оценки справедливой стоимости организация также должна раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности.

Шаг 4. Проводим оценку одним из трех методов (в зависимости от уровня исходных данных).

В зависимости от наличия исходных данных, стандарт определяет три метода оценки справедливой стоимости:

- **рыночный подход** (используется информация о рыночных сделках с идентичными либо аналогичными активами и обязательствами);
- **затратный подход** (определяется сумма, требуемая в настоящий момент для замены производительной способности актива (текущая стоимость замещения));
- **доходный подход** (приведенные (дисконтированные) будущие потоки денежных средств (или доходы/расходы) к единой сумме на текущий момент на основе текущих рыночных ожиданий).

На самом деле все три подхода к оценке равнозначны, и применение того или иного метода зависит от наличия и характеристик исходных данных (то есть используется наиболее уместный подход для имеющихся исходных данных).

Может одновременно использоваться и несколько методов оценки, если имеющиеся данные относятся к одному уровню иерархии (кроме, конечно, уровня 1).

Допустим, мы оцениваем облигации, выпущенные некотирующейся компанией-эмитентом. В качестве исходных данных мы имеем:

- рыночные цены облигаций котирующихся компаний, действующих в тех же секторах экономики, что и наш эмитент;
- рыночные процентные ставки по займам.

Оба типа представленных данных относятся ко второму уровню иерархии. Поэтому для оценки мы можем использовать:

- рыночный подход (цены облигаций аналогичных компаний) с определенной корректировкой на то, что эмитент не является котирующейся компанией;
- доходный подход (приведенный по рыночной ставке будущий денежный поток от облигаций с учетом кредитного рейтинга эмитента).

Итоговая справедливая стоимость, скорее всего, будет средней величиной между оценками, полученными этими двумя способами.

15.3. Примеры применения методики оценки справедливой стоимости

К сожалению, на экзамене ДипИФР-Рус пока не тестировались ситуационные задания, связанные с применением МСФО (IFRS) 13 (по данным на июнь 2019 года), поэтому мы можем только предположить, как они могут быть сформулированы экзаменатором.

Рассмотрим следующие типы задач:

- определение активного рынка для долевых инструментов (акций);
- ранжирование исходных данных для оценки облигаций и выбор метода оценки в зависимости от этих данных;
- оценка справедливой стоимости нематериального актива, используемого с целью «защиты»;
- оценка справедливой стоимости долгосрочного актива, предназначенного для продажи.

ПРИМЕР 15.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ АКТИВНОГО РЫНКА ДЛЯ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ (АКЦИЙ)

Несколько лет назад компания «Дельта» приобрела 500 тыс. акций котирующейся компании «Гамма» из 100 млн акций, выпущенных «Гаммой» на тот момент по цене 8 долл. за акцию. Директора приняли решение,

что данные акции не предназначены для торговли, и на 30 сентября 2015 года их оценка в финансовой отчетности «Дельты» составляла 10 долл. за акцию.

Компания «Гамма» имеет котировки на двух биржевых площадках — бирже А и бирже Б. На 30 сентября 2016 года имелась следующая информация от обеих площадок:

Биржа А. Рыночная цена акции составляет 13 долл. за акцию на 30 сентября 2016 года. В сентябре 2016 года среднедневной объем торгов акциями компании «Дельта» составил 50 тыс. штук. Во все предыдущие месяцы объем торгов примерно соответствовал уровню сентября 2016 года.

Биржа Б. Рыночная цена акции составляет 11,5 долл. за акцию на 30 сентября 2016 года. В сентябре 2016 года среднедневной объем торгов акциями компании «Дельта» составил 400 тыс. штук. Во все предыдущие месяцы объем торгов примерно соответствовал уровню сентября 2016 года.

При обсуждении предварительного варианта финансовой отчетности компании «Дельта» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, члены совета директоров «Дельты» не пришли к единому мнению по поводу оценки инвестиции в компанию «Гамма». Некоторые члены совета директоров считали, что для оценки необходимо использовать цены наиболее выгодного рынка. Некоторые считали, что простого использования цены наиболее выгодного рынка недостаточно и необходимо провести их корректировку в связи с тем, что пакет акций значительно превышает среднедневной объем торговли.

Задание:

объясните, как данная ситуация должна быть представлена в отчетности «Дельты» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 15.1

Ситуацию регулируют МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IFRS) 13.

Необходимо определить, данными какого уровня являются данные с торговых площадок.

Биржа А

Стандарт определяет активный рынок как рынок, на котором операции с активом проводятся с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы получать информацию на постоянной основе.

Объем торгов биржи А не является достаточным (50 тыс. акций в день). Продажа пакета в 500 тыс. акций значительно изменит цены на этом рынке.

Вывод: рынок биржи А не является активным для пакета акций, удерживаемых «Дельтой».

Значит, рыночные цены, представленные на рынке (13 долл. за акцию), являются исходными данными уровня 2.

Биржа Б

Объем торгов биржи Б является достаточным. «Дельта» в краткосрочном периоде (допустим, в течение месяца) сможет распродать весь свой пакет без оказания влияния на рыночную цену (месячный объем торгов составляет 20 дней × 400 тыс. = 8 млн акций).

Вывод: Биржа Б — активный рынок для пакета акций «Гаммы».

Биржа Б является также основным рынком для акций «Гаммы», так как торги на нем происходят в наибольшем объеме.

Цена акций (11,5 долл.) на бирже Б — это исходные данные уровня 1, так как исходные данные уровня 1 — это котироваемые цены на активных рынках для идентичных активов (обязательств).

Данные уровня 1 не подлежат корректировке.

Справедливая стоимость акции на 30.09.16 равна 11,5 долл.

Инвестиция в акции «Гаммы» — это долевого инструмент, учитываемый по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Балансовая стоимость инвестиции на 30.09.16 — 5750 тыс. долл. (11,5 долл. × 500 тыс. акций).

Прочий совокупный доход за отчетный период — 750 тыс. долл. ((11,5 – 10) × 500 тыс. акций).

Прочий компонент капитала на 30.09.15 — 1000 тыс. долл. ((10 – 8) × 500).

Прочий компонент капитала на 30.09.15 — 1750 тыс. долл. (1000 + 750).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прочий совокупный доход	
Изменение справедливой стоимости акций	750

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы	
Инвестиция в «Гамму»	5750
Собственный капитал	
Прочие компоненты капитала	1750

ПРИМЕР 15.2. РАНЖИРОВАНИЕ ИСХОДНЫХ ДАННЫХ ДЛЯ ОЦЕНКИ ОБЛИГАЦИЙ И ВЫБОР МЕТОДА ОЦЕНКИ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ЭТИХ ДАННЫХ

1 июля 2016 года компания «Эпсилон» приобрела на бирже 1 тыс. государственных облигаций по цене 939 долл. за облигацию для целей поддержания ликвидности компании. В соответствии с бюджетом движения денежных средств «Эпсилон» планирует реализовать эти облигации 1 декабря 2016 года.

Номинальная стоимость одной облигации составляет 1 тыс. долл. Ежегодно 30 сентября по облигациям выплачивается доход в размере 5% от номинальной стоимости, и 30 сентября 2016 года этот платеж был получен «Эпсилоном» в сумме 50 тыс. долл. Облигации подлежат погашению 30 сентября 2018 года по номинальной стоимости.

Директора «Эпсилона» правильно классифицировали инвестицию в облигации как финансовый актив, учитываемый по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

30 сентября 2016 года от биржи была получена следующая информация:

- рыночная процентная ставка с учетом риска в течение последних 3 месяцев снижалась, и на 30 сентября 2016 года составила 8% годовых;
- рыночная стоимость данных облигаций на 30 сентября 2016 года составляет 955 долл. за облигацию (после выплаты процентов).

Один из директоров «Эпсилона» написал письмо финансовому контролеру компании с просьбой разъяснить порядок учета данных облигаций. В частности, он высказал следующее мнение: «Насколько я знаю, нам необходимо учитывать инвестиции в государственные облигации по справедливой стоимости. Для этого нужно рассчитать на 30 сентября 2016 года приведенное значение будущих денежных потоков по рыночной ставке».

Приведенная стоимость 1 доллара по ставке дисконтирования 8% к получению через 1 год равна 92,6 цента, через 2 года — 85,7 цента.

Биржа, на которой обращаются государственные облигации, является крупнейшей биржей в стране. Эффективная ставка процента, рассчитанная финансовой службой на дату приобретения облигаций, составляет 10% годовых.

Задание:

а) подготовьте ответ на вопрос директора. Объясните, как данная ситуация должна быть представлена в отчетности «Эпсилон» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года;

б) как изменится ваша оценка справедливой стоимости облигаций на 30 сентября 2016 года, если вместо государственных облигаций «Эпсилон» приобретет облигации компании «Сигма»? По имеющимся биржевым данным, ежемесячный оборот облигаций компании «Сигма» составляет 100 облигаций. Можно надежно оценить, что активы с небольшим биржевым оборотом стоят на 5% ниже аналогичных ликвидных активов компаний, близких по финансовым показателям к компании «Сигма».

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 15.2

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IFRS) 13.

а) Анализ иерархии данных.

1. Рыночная процентная ставка — это информация уровня 2 (является наблюдаемой информацией, но не представляет собой котируемые цены).

2. Рыночная цена облигации на 30.09.16 (952 долл.) — это исходные данные уровня 1, так как биржа является активным рынком для идентичных активов.

Для определения справедливой стоимости необходимо использовать рыночный подход с исходными данными уровня 1.

При этом данные уровня 1 не требуют корректировки.

Вывод: справедливая стоимость государственных облигаций на 30.09.16 равна 955 долл. за облигацию.

Балансовая стоимость краткосрочной инвестиции на 30.09.16 — 955 тыс. долл. (955 долл. × 1 тыс. акций).

Облигация учитывается по амортизируемой стоимости с применением эффективной ставки процента, при этом на каждую отчетную дату осуществляется переоценка по справедливой стоимости (через прочий совокупный доход).

Первоначальная стоимость — 939 тыс. долл. (939 долл. × 1 тыс. акций).

Процентный доход за отчетный период (прибыли и убытки) — 23 тыс. долл. (939 × 10% × 3 мес./12 мес.).

Балансовая стоимость облигаций на 30.09.16 до переоценки — 912 тыс. долл. (939 + 23 – 50).

Прочий совокупный доход за отчетный период — 43 тыс. долл. (955 – 912).

Прочие компоненты капитала на 30.09.16 — 43 тыс. долл.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

 Процентный доход 23

Прочий совокупный доход

 Изменение справедливой стоимости облигаций 43

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Краткосрочные активы	
Инвестиция в облигации	955
Собственный капитал	
Прочие компоненты капитала	43

в) Активный рынок — это рынок, на котором операции с активом или обязательством проводятся с достаточной частотой и в достаточном объеме, позволяющем получать информацию на постоянной основе.

Оборот на бирже в 100 облигаций в месяц является недостаточным, чтобы идентифицировать биржу как активный рынок.

Вывод: рыночная цена на бирже в 955 долл. — это наблюдаемые данные уровня 2 (котируемая цена на идентичные активы на неактивном рынке).

Таким образом, процентная ставка и рыночная цена являются данными уровня 2.

Справедливую стоимость необходимо оценить как среднее между значениями оценки по рыночному методу и доходному методу (с использованием рыночной процентной ставки) с учетом корректировки на низкую ликвидность.

Доходный метод

Приведенная сумма будущих денежных потоков на 30.09.16 по рыночной ставке 8% годовых — 946 долл. ($50 \times 0,926 + 1050 \times 0,857$).

Средняя стоимость одной облигации на 30.09.16 до корректировки на ликвидность — 950,5 долл. $((955 + 946) / 2)$.

Справедливая стоимость одной облигации на 30.09.16 — 903 долл. $(950,5 \times (100\% - 5\%))$.

ПРИМЕР 15.3. ОЦЕНКА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА, ИСПОЛЪЗУЕМОГО С ЦЕЛЮ «ЗАЩИТЫ»

Помощник финансового контролера компании «Каппа» готовит первый вариант финансовой отчетности компании за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. Он обладает общими знаниями в области бухгалтерского учета, но не знаком с детальными требованиями соответствующих международных стандартов финансовой отчетности. Ниже представлена выдержка по одному из вопросов, которые он изложил в своем меморандуме на имя финансового контролера.

Как вы знаете, «Каппа» является рыболовецкой компанией, специализирующейся на добыче редких и ценных пород рыб. Уже много лет компания «Каппа» осуществляет рыбную ловлю в определенной акватории на основании приобретенной квоты на вылов рыбы. До 30 сентября 2015 года в этой же акватории другие рыболовецкие компании также осуществляли рыбную ловлю на основании своих квот.

Квоты на вылов рыбы лимитируются правительством и свободно обращаются на бирже (можно считать, что биржа является активным рынком для торговли квотами на рыбную ловлю).

1 октября 2015 года совет директоров «Каппы» принял решение приобрести за 5 млн долл. дополнительные квоты на рыбную ловлю с целью полностью ограничить деятельность других рыболовецких компаний в своей акватории. Срок действия дополнительной квоты — 10 лет начиная с 1 октября 2015 года.

На 30 сентября 2016 года рыночная стоимость данной дополнительной квоты составила 4,8 млн долл. (сроком на 9 лет). В соответствии с учетной политикой «Каппы», квоты на вылов рыбы учитываются по модели переоцененной стоимости.

Однако я не уверен, что это правильный учетный подход для вновь приобретенной квоты. Безусловно, отсутствие других рыболовецких компаний в нашей акватории позволило нам значительно увеличить вылов ценных пород рыб, но это увеличение не превышает лимит старой квоты. Фактически мы никак не используем приобретенную в этом году квоту.

Задание:

подготовьте ответ на вопрос помощника финансового контролера. Объясните, как данная ситуация должна быть представлена в отчетности «Каппы» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 15.3

Ситуацию регулируют МСФО (IAS) 38 и МСФО (IFRS) 13.

«Каппа» должна учитывать приобретенную квоту в качестве нематериального актива, так как выполняются критерии признания, приобретенного НМА:

- актив удовлетворяет определению НМА;
- стоимость актива надежно оценена;
- вероятно поступление будущих экономических выгод от использования актива.

Актив генерирует будущие экономические выгоды, обеспечивая защиту рынка от конкурентов.

Так как квота непосредственно не генерирует денежный поток, ее необходимо рассматривать как часть генерирующей единицы — совместно со старой квотой и рыболовецким комплексом.

Порядок учета

НМА может учитываться по переоцененной стоимости только при наличии активного рынка.

Квоты на рыбную ловлю торгуются на активном рынке (по условию).

Первоначальная стоимость НМА — это прямые затраты на приобретение квоты = 5000 тыс. долл.

Амортизация начисляется с момента готовности НМА к использованию, то есть с 01.10.15.

Амортизация (относится на прибыли и убытки) — 500 тыс. долл. (5000 / 10 лет).

Балансовая стоимость НМА на 30.09.16 (до переоценки) — 4500 долл. (5000 – 500).

На дату переоценки 30.09.16 НМА должен быть оценен по справедливой стоимости.

Оценка справедливой стоимости нефинансового актива основывается на наилучшем и наиболее эффективном использовании участниками рынка (при этом само предприятие может использовать актив иным образом, например для защиты).

Информация о рыночной стоимости квоты на идентичный товар на активном рынке — это исходные данные уровня 1.

Для данных первого уровня используется рыночный подход.

Данные первого уровня не корректируются.

Балансовая стоимость (после переоценки) на 30.09.16 — 4800 тыс. долл. (долгосрочный актив).

Прочий совокупный доход — 300 тыс. долл. (4800 – 4500).

Компонент капитала (резерв переоценки) — 300 долл.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	
Амортизация НМА	(500)
Прочий совокупный доход	
Переоценка НМА	300

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы	
Нематериальные активы	4800
Собственный капитал	
Прочие компоненты капитала	300

ПРИМЕР 15.4. ОЦЕНКА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ДОЛГОСРОЧНОГО АКТИВА, ПРЕДНАЗНАЧЕННОГО ДЛЯ ПРОДАЖИ

Помощник финансового контролера компании «Омикрон» готовит первый вариант финансовой отчетности компании за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. Он обладает общими знаниями в области бухгалтерского учета, но не знаком с детальными требованиями всех соответствующих международных стандартов финансовой отчетности. Ниже представлена выдержка по одному из вопросов, которые он изложил в своем меморандуме на имя финансового контролера.

15 сентября 2016 года директора приняли решение продать оборудование, которое нами давно не используется. На 30 сентября оборудование готово для немедленной продажи. Компания ведет активный поиск покупателя, и ожидается, что продажа состоится в течение ближайших 6 месяцев.

Директора определили, что цена продажи составит 7,8 млн долл. Затраты на продажу оцениваются в размере 100 тыс. долл.

Для того чтобы выполнить требования МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», мне необходимо оценить это оборудование на дату классификации как предназначенное для продажи.

Я не понимаю, как сделать оценку. Имеются следующие данные по продаваемому оборудованию.

Оборудование было приобретено 1 октября 2011 года за 16 млн долл. у производителя оборудования — компании «Тау». Срок полезного использования оборудования на дату приобретения оценивался в 10 лет, и эта оценка не изменилась. Производительность оборудования составляет 1 тыс. единиц продукции в месяц. Если бы предприятие его использовало, то чистый приток денежных средств от его использования составил бы 2 млн долл. в год на протяжении оставшегося срока использования (в ценах года получения).

Компания «Тау» давно уже не производит оборудование данного класса. «Тау» продает новое поколение оборудования мощностью 1,5 тыс. единиц в месяц и сроком полезного использования в 12 лет. Цена нового оборудования составляет 27 360 тыс. долл.

Известно, что рыночная процентная ставка составляет 8% годовых. Приведенная стоимость 1 доллара к получению в конце каждого года в течение пятилетнего периода по ставке 8% процентов годовых равна 3,99 долл.

Задание:

подготовьте ответ на вопрос помощника финансового контролера. Объясните, как данная ситуация должна быть представлена в отчетности «Омикрон» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 15.4

Ситуацию регулируют МСФО (IFRS) 5 и МСФО (IFRS) 13.

Критерии учета оборудования как предназначенные для продажи выполняются с 30.09.16, так как актив готов для немедленной продажи в его текущем состоянии и продажа в высшей степени вероятна.

На дату классификации долгосрочного актива как предназначенного для продажи необходимо:

1. Прекратить начисление амортизации (с 30.09.16).

Амортизация (дебет прибыли и убытки) за отчетный год — 1600 тыс. долл. (16 000 / 10 лет).

2. Сделать оценку в соответствии с применяемыми МСФО и учетной политикой.

Балансовая стоимость на 30.09.16 — 8000 тыс. долл. (16 000 × 5 лет / 10 лет).

3. Оценить актив по наименьшей:

- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; или
- балансовой стоимости.

4. Перенести актив в краткосрочные активы и представить в отдельной строке «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи».

Анализ исходных данных

1. Рыночная ставка 8% — это исходные данные уровня 2 (наблюдаемые).

Ненаблюдаемые исходные данные (уровень 3):

- производительность оборудования (1000 ед. в месяц);
- срок полезного использования 5 лет начиная с 30.09.16;
- приток денежных средств 2000 тыс. долл. в год на протяжении оставшегося срока использования.

Для оценки справедливой стоимости с учетом этих исходных данных необходимо использовать доходный метод.

Доходный подход применяется, несмотря на то что самим предприятием актив уже не используется. Справедливая стоимость нефинансового актива должна определяться на основе наилучшего и наиболее эффективного использования участниками рынка (даже если предприятие не использует актив).

2. Цена нового оборудования «Тау» — это исходные данные уровня 2 (наблюдаемые).

Ненаблюдаемые исходные данные (уровень 2):

- производительность оборудования (1000 единиц в месяц);
- срок полезного использования 5 лет начиная с 30.09.16.

Для оценки справедливой стоимости с учетом этих исходных данных необходимо использовать затратный подход.

Так, как и в том и в другом случае используются данные одного уровня, невозможно выбрать приоритетный метод оценки, поэтому необходимо использовать оба метода.

Доходный метод

Приведенная к 30.09.16 величина будущих денежных поступлений — 7980 тыс. долл. (2000 × 3,99).

Затратный подход (сумма, необходимая для замены производительной способности актива).

Корректировка на производительность — 18 240 тыс. долл. (27 360 × 1 тыс. ед. / 1,5 тыс. ед.).

Корректировка на оставшийся срок полезной службы начиная с 30.09.13 — 7600 тыс. долл. (18 240 × 5 лет / 12 лет).

Справедливая стоимость на 30.09.16 оценивается как средняя величина, рассчитанная двумя методами, — 7790 тыс. долл. $((7980 + 7600) / 2)$.

Долгосрочный актив, предназначенный для продажи, оценивается по наименьшей из величин:

- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу 7690 тыс. долл. $(7790 - 100)$,
- балансовой стоимости — 8000 тыс. долл.

Новая балансовая стоимость на 30.09.16 — 7690 тыс. долл. (краткосрочный актив).

Обесценение (дебет прибыли и убытки) — 310 тыс. долл. $(8000 - 7690)$.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Амортизация	(1600)
Обесценение актива, предназначенного для продажи	(310)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Краткосрочные активы

Внеоборотные активы, предназначенные для продажи	7690
--	------

ГЛАВА 16. Специфические обязательства

16.1. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам»

Первая версия МСФО (IAS) 19 появилась в январе 1983 года (тогда стандарт назывался «Учет пенсионных выплат в финансовой отчетности работодателей»). В феврале 1998 года стандарт был существенно пересмотрен и получил свое нынешнее название «Вознаграждение работникам». На экзамене ДипИФР-Рус мы работаем с третьей версией стандарта, которая вышла в июне 2011 года.

Стоит отметить, что до 2012 года на экзамене ДипИФР-Рус МСФО (IAS) 19 считался одним из самых трудных стандартов. Изменения, внесенные в стандарт в 2011 году, его значительно упростили, так что в настоящее время МСФО (IAS) 19 не представляет никаких сложностей для понимания.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Цель стандарта — установление правил учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам (за исключением тех, которые регулируются МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»).

Вознаграждения работникам — все формы возмещения, которые организация предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового соглашения.

Стандарт рассматривает следующие виды вознаграждений работникам:

- краткосрочные вознаграждения работникам;
- выходные пособия;
- прочие долгосрочные вознаграждения работникам;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

Программа экзамена ДипИФР-Рус сосредоточена на тестировании учета именно вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Тем не менее для понимания общих подходов к учету вознаграждений мы остановим свое внимание на каждом из этих видов.

16.1.1. Краткосрочные вознаграждения работникам

Краткосрочные вознаграждения работникам — вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

В краткосрочные вознаграждения работникам включаются:

- заработная плата;
- взносы на социальное обеспечение;
- оплачиваемый ежегодный отпуск;
- оплачиваемый отпуск по болезни;
- участие в прибыли и премии;
- льготы в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилем, различными товарами и услугами) для действующих работников, а также для членов их семей и их иждивенцев.

Учет краткосрочных вознаграждений крайне прост. Организация должна признавать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений в том периоде, когда работник оказывал организации услуги, как:

- **расход периода**, кроме случаев, когда затраты на вознаграждение включаются в первоначальную стоимость актива (запасы, основные средства, нематериальные активы);
- **обязательства** после вычета уже выплаченной суммы.

Если выплаченная сумма превышает величину краткосрочного вознаграждения, признанного в качестве расхода, то это превышение признается в качестве актива (предоплаченного расхода) в той мере, в какой эта предоплата приведет к сокращению будущих платежей.

Иными словами, мы отражаем расход в том периоде, когда работник физически оказал услуги. Следствием этого подхода является также отражение выплат, связанных с оплачиваемым отсутствием краткосрочного характера (оплачиваемый ежегодный отпуск, оплачиваемый отпуск по болезни).

Оплачиваемое отсутствие на работе подразделяется на две категории:

- **накапливаемое** (когда оплачиваемое время отсутствия увеличивается по мере того, как работник оказывает организации услуги, и может быть перенесено на будущее, если оплачиваемое время не использовано в отчетном периоде);
- **ненакапливаемое** (оплачиваемое время отсутствия не переносится на будущие периоды).

Для учета накапливаемого оплаченного времени отсутствия расход признается в момент, когда работник оказывает услуги, которые увеличивают продолжительность оплачиваемого времени. Одновременно признается обязательство, которое расходуется по мере выхода работника в отпуск.

Расход по ненакапливаемому оплачиваемому времени отсутствия признается в момент отсутствия работника на работе.

16.1.2. Выходные пособия

Выходные пособия — вознаграждения работникам, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения в результате одного из двух событий:

- решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста;
- решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

Особенностью выходных пособий как отдельного вида вознаграждения является то, что причиной возникновения обязательства организации перед работником по выплате вознаграждения является именно прекращение, а не продолжение работы сотрудника.

Организация признает обязательство и расходы по выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:

- когда организация не может аннулировать предложение о выплате данных вознаграждений;
- когда организация признает затраты на реструктуризацию, которая относится к сфере применения МСФО (IAS) 37 и предполагает выплату выходных пособий.

Напомним, что в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» расходы по реструктуризации признаются, если:

- начато выполнение плана реструктуризации на отчетную дату;
- план реструктуризации доведен до всех заинтересованных сторон, что создало у них обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена.

16.1.3. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам — все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий.

В прочие долгосрочные вознаграждения работникам, в частности, включаются:

- оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера, например отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
- выплаты к юбилею или иные вознаграждения за выслугу лет;
- выплаты при длительной потере трудоспособности.

Фактически учет прочих долгосрочных вознаграждений не тестируется на экзамене ДипИФР-Рус.

Тем не менее стоит указать, что этот учет аналогичен порядку учета пенсионных планов с установленными выплатами, за одним важным упрощением: переоценка активов и обязательств, связанных с прочими долгосрочными вознаграждениями, не признается в составе прочего совокупного дохода.

16.1.4. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и краткосрочных вознаграждений работникам), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Проще говоря, вознаграждение по окончании трудовой деятельности — это пенсия, которую выплачивает работодатель своим бывшим работникам, а также прочие вознаграждения в виде страхования жизни и медицинского обслуживания бывших работников. Принятый в организации порядок выплаты пенсий называется «программой вознаграждений по окончании трудовой деятельности».

Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности — формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании их трудовой деятельности.

Программы вознаграждений бывают двух типов:

- программы с установленными взносами;
- программы с установленными выплатами.

Программы с установленными взносами — программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках которых организация осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или обусловленных практикой обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

Ярким примером пенсионной программы с установленными взносами является Пенсионный фонд Российской Федерации. Организации обязаны уплачивать установленные федеральным законодательством сборы в Пенсионный фонд РФ, пока работник продолжает с организацией трудовые отношения. При этом сами организации-работодатели не имеют никаких юридических или обусловленных практикой обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов Пенсионного фонда РФ не будет хватать для выплаты пенсий.

Учет пенсионных планов с установленными взносами достаточно прост. Организация признает:

- расход в сумме взносов в пенсионный план, рассчитанных с суммы услуг, которые оказал работник в течение отчетного периода (за исключением случаев, когда какой-либо из стандартов требует включения данных расходов в первоначальную стоимость актива);
- обязательство (после вычета уже уплаченного в отчетном периоде взноса).

Программы с установленными выплатами — это программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, отличные от программ с установленными взносами.

Фактически внимание экзаменатора сосредоточено именно на тестировании этого типа пенсионных программ.

Так как стандарт дает определение программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности с установленными выплатами через отрицание (то есть это те программы

вознаграждений, которые не являются программами с установленными взносами), рассмотрим основные характеристики данных пенсионных планов:

- пенсионный план может представлять собой как отдельную организацию (пенсионный фонд), в которую организация-работодатель уплачивает взносы, так и систему пенсионных выплат, когда выплаты пенсионерам осуществляет сама организация-работодатель.
- независимо от того как осуществляется выплата пенсий (через отдельный пенсионный фонд или через организацию-работодателя), организация-работодатель несет ответственность за уплату дополнительных взносов в пенсионный план, если активов пенсионного плана будет не хватать для выплаты пенсий.

Обратите внимание!

Если выплаты пенсионерам осуществляет сама организация-работодатель — это всегда пенсионная программа с установленными выплатами.

Таким образом, все риски того, что активов пенсионного плана окажется недостаточно, несет организация-работодатель.

Для того чтобы лучше понять порядок учета пенсионных планов с установленными выплатами, представьте себе, что пенсионный план — это отдельное структурное подразделение организации, имеющее свой баланс, отдельный расчетный счет, но юридически входящее в структуру организации-работодателя. Именно такое представление пенсионного плана поможет вам разобраться с особенностями его учета в достаточной степени для уровня экзамена ДипИФР-Рус.

Порядок учета пенсионного плана с установленными выплатами следующий.

В отчете о финансовом положении на каждую отчетную дату отражается **чистое обязательство** (дефицит) пенсионного плана, которое рассчитывается как разница между обязательствами и активами пенсионного плана. Если активы пенсионного плана превышают его обязательство (профицит плана), то в отчете о финансовом положении отражается чистый актив.

При этом:

- **обязательство пенсионного плана** — это приведенная стоимость всех обязательств пенсионного плана перед существующими и будущими пенсионерами, возникающих в связи с услугами работников в текущем и прошлых периодах;
- **активы пенсионного плана** — это справедливая стоимость активов пенсионного плана, предназначенных для выплаты пенсий.

В отчете о совокупном доходе в **составе прибылей и убытков** отражается:

- стоимость услуг текущего периода (что это такое, мы поговорим чуть ниже);
- стоимость услуг прошлых периодов, связанных с изменением программы пенсионного плана, и прибыли или убытки, связанные с погашением обязательств пенсионного плана;
- чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) плана.

В отчете о совокупном доходе в **составе прочего совокупного дохода** отражаются актуарные прибыли и убытки, которые фактически представляют собой результат переоценки чистого обязательства (актива) плана на конец отчетного периода.

Операция по выплате пенсий (погашение обязательства по пенсионному плану) никак не влияет на чистое обязательство (за небольшим исключением, которое рассмотрим ниже), так как представляет собой проводку, одновременно уменьшающую активы и обязательства плана на сумму выплаты: Дт «Обязательство» — Кт «Актив».

Операция по внесению взносов в пенсионный план увеличивает активы плана, но никак не влияет на показатели отчета о совокупном доходе, так как представляет собой проводку перевода денежных средств с одного актива на другой: Дт «Пенсионный план» — Кт «Денежные средства организации».

Услуги работников в текущем и прошлых периодах и обязательства пенсионного плана. Часто, когда слушатели впервые открывают задачу на МСФО (IAS) 19 и в тексте видят фразу «стоимость текущих услуг пенсионного плана составляет...», у них возникает ошибочное предположение о том, что пенсионный план оказал организации какие-то услуги. Это совсем не так.

Стоимость текущих услуг — это стоимость услуг работников организации, которые оказаны в текущем отчетном периоде и которые будут оплачены организацией не через заработную плату, а путем выплаты пенсионного вознаграждения через много лет, когда сотрудник выйдет на пенсию.

На самом деле расчет стоимости текущих услуг и, как следствие, обязательства предприятия перед работником по выплате пенсии достаточно сложен.

Ведь размер пенсионного обязательства организации перед работником за оказанные в текущем периоде услуги зависит от множества не известных на отчетную дату факторов:

- ожидаемого уровня зарплаты на момент выхода на пенсию, так как пенсионные выплаты зачастую зависят от уровня зарплаты, которую получает работник на момент выхода на пенсию;
- количества лет, за которые, как ожидается, работник будет получать пенсию (то есть сроки дожития);
- количества лет, которые, как ожидается, работник проработает на предприятии, так как от этого часто зависит конечный размер пенсии (то есть учет ожидаемой текучести кадров);
- будущей стоимости медицинского обеспечения (если оно подразумевается пенсионными обязательствами);
- текущего и ожидаемого налогообложения пенсионных планов;
- текущих и ожидаемых ставок дисконтирования для расчета приведенной стоимости обязательства, включая текущий и ожидаемый уровень инфляции.

Для оценки влияния этого множества факторов организации чаще всего пользуются услугами особого специалиста — актуария (стандарт не требует, но приветствует привлечение для расчетов квалифицированного актуария).

Именно актуарий делает оценку обязательств организации работодателя как перед существующими, так и перед потенциальными пенсионерами; оценивает вели-

чину текущих услуг, а также прошлых услуг, если изменяются условия пенсионного плана.

Допустим, условиями пенсионного плана определено, что правом на пенсию обладают работники, проработавшие в компании 15 лет и более. В отчетном периоде руководство компании вносит изменения в условия пенсионного плана, в связи с которыми правом на пенсию обладают работники, проработавшие в компании 10 лет и более. Данное изменение условий потребует признания обязательств перед работниками, которые проработали в компании от 10 до 15 лет, а также перед работниками, которые потенциально могут проработать в компании от 10 до 15 лет. При этом потребуется оценить стоимость услуг, которые они оказали в прошлые отчетные периоды. Стоимость этих услуг должна быть признана в прибылях и убытках в качестве расхода отчетного периода.

Операция по выплате пенсий (погашение обязательства по пенсионному плану). Как мы уже упоминали выше, операция по выплате пенсий никак не влияет на величину чистого обязательства, так как представляет собой проводку, одновременно уменьшающую активы и обязательства плана на сумму выплаты: Дт «Обязательство» — Кт «Актив» (денежные средства).

Довольно обычна ситуация, когда существующие пенсионные обязательства организация погашает единовременной выплатой. Чаще всего это происходит при сокращении персонала. В этом случае разница между существующим обязательством и фактической выплатой относится непосредственно на прибыли и убытки.

Допустим, организация-работодатель подписывает с сокращенными работниками соглашение об единовременной выплате в их пользу 10 млн долл. При этом соглашение предусматривает полное погашение обязательств организации перед работниками по выплате будущего пенсионного обеспечения. В учете организации совокупное пенсионное обязательство перед сокращенными работниками составляет 12 млн долл. В результате выполнения данного соглашения организация признает в прибылях и убытках прочий доход на сумму 2 млн долл.

Отражение взносов организации в пенсионный план. Как мы уже упоминали выше, операция по внесению взносов в пенсионный план увеличивает активы плана, но никак не влияет на показатели отчета о совокупном доходе, так как представляет собой проводку перевода денежных средств с одного актива на другой: Дт «Пенсионный план» — Кт «Денежные средства организации».

Чтобы это понять, вспомните, что мы представляем пенсионный план как подразделение организации с отдельным балансом и расчетным счетом, но отчетность которого включается в общую отчетность организации. Поэтому операция по внесению взносов в пенсионный план — это просто перечисление средств с расчетного счета организации на расчетный счет своего же подразделения.

Чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) плана. Эта величина определяется путем умножения чистого обязательства (актива) плана на начало года на рыночную ставку доходности высококачественных корпоративных облигаций на начало года. При этом размер ставки определяется актуарием на конец отчетного периода.

В странах, где рынок корпоративных облигаций не развит, может использоваться процентная ставка по государственным облигациям (также на конец предыдущего отчетного периода).

Величина чистого обязательства, которая используется в расчете, определяется на начало отчетного периода с учетом последующих изменений обязательств и активов плана, связанных с выплатами пенсий и взносами в пенсионный план.

На экзамене ДипИФР-Рус экзаменатор обычно либо не указывает конкретные даты взносов в пенсионный план и выплат по нему, ограничиваясь данными, что в отчетном году взносы составили такую-то сумму, а выплаты составили такую-то сумму, либо относит все выплаты и взносы в план на конец отчетного периода. Такой подход к формулированию условия экзаменационного задания позволяет применять упрощенный подход к расчету чистых процентов, который сводится к умножению величины чистого обязательства (актива) плана по состоянию на начало отчетного периода на ставку высококачественных корпоративных (или государственных) облигаций, рассчитанную на начало отчетного периода.

Может показаться странным, что тремя абзацами выше мы говорили о том, что процентная ставка определяется актуарием на конец года. Здесь нет никакого противоречия. Для расчета чистого обязательства на конец отчетного периода (допустим, за 2017 год) актуарий использует ставку на конец отчетного периода, то есть на 31 декабря 2017 года (рис. 16.1).

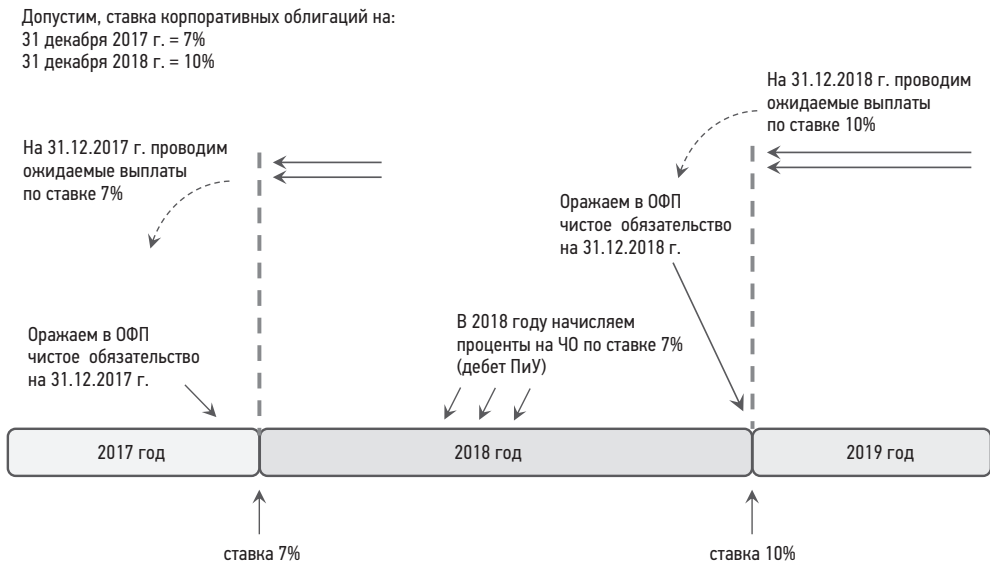


Рис. 16.1. Разбираемся со ставкой дисконтирования Пенсионного плана с установленными выплатами

В следующем отчетном периоде (в 2018 году) по этой же ставке начисляются проценты на чистое обязательство. Иными словами, проценты в 2018 году рассчитываются как произведение чистого обязательства на начало года (то есть на 1 января 2018 года) и ставки, рассчитанной на 31 декабря 2017 года (то есть фактически на начало 2018 года).

В отчете о прибыли или убытке мы отражаем свернутую величину процентов: процентных доходов от актива плана и процентных расходов от обязательств плана.

Возникает закономерный вопрос: а как же фактические доходы от активов плана? Ведь величину доходов от активов плана организация может достаточно точно оценить.

Разница между фактическими доходами от активов плана и доходами, рассчитанными с использованием рыночной ставки процента, по высококачественным корпоративным облигациям относится на прочий совокупный доход и является частью переоценки чистого обязательства (актива) плана.

Актuarные прибыли и убытки и переоценка чистого обязательства (актива) плана на конец отчетного периода. На каждую отчетную дату организация должна оценить чистое обязательство (актив) пенсионного плана как разницу между обязательствами и активами плана.

Напомним, что:

- обязательство пенсионного плана — это приведенная стоимость всех обязательств пенсионного плана перед существующими и будущими пенсионерами, возникающих в связи с услугами работников в текущем и прошлых периодах;
- активы пенсионного плана — это справедливая стоимость активов пенсионного плана, предназначенных для выплаты пенсий.

Иными словами, на каждую отчетную дату организация обязана сделать переоценку чистого обязательства (актива) плана. Результаты переоценки отражаются как прочий совокупный доход и накапливаются в составе собственного капитала организации как один из его компонентов. На экзамене ДипИФР-Рус мы используем статью «Прочие компоненты капитала». В дальнейшем накопленная в собственном капитале сумма переоценки чистого обязательства (актива) пенсионного плана не реклассифицируется в прибыли и убытки, но может по решению организации переноситься из одного раздела собственного капитала в другой.

Фактически переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана связана с воздействием трех факторов:

- актуарных прибылей и убытков;
- разницы между доходами от активов плана и доходами, признанными на основе рыночной ставки высококачественных корпоративных облигаций;
- разницы между оценкой тех активов плана на начало и конец отчетного периода, которые существовали в составе активов плана как на начало, так и на конец отчетного периода (этот фактор приведен упрощенно).

Так как на экзамене ДипИФР-Рус у нас не будет практической возможности отдельно рассчитать влияние двух последних факторов, результаты переоценки чистого обязательства (актива) плана мы можем упрощенно представлять по статье «Актuarные прибыли и убытки».

Актuarные прибыли и убытки — это изменения приведенной стоимости обязательств пенсионного плана, возникающие в результате изменения актуарных допущений.

Причины возникновения актуарных прибылей и убытков могут быть следующие:

- неожиданно низкие или высокие показатели в отношении:
 - текучести кадров;
 - смертности;

- досрочного выхода на пенсию;
- увеличения размера заработной платы;
- изменение допущений в отношении формы выплаты вознаграждений;
- изменение в оценке ставки дисконтирования.

На экзамене ДипИФР-Рус расчет актуарных прибылей и убытков достаточно прост. В связи с тем, что в задании будут даны данные о справедливой стоимости чистых обязательств (активов) плана на начало и на конец года, расчет актуарных прибылей и убытков состоит из двух шагов:

- расчета балансового значения чистого обязательства (актива) плана на конец отчетного периода (до переоценки), исходя из справедливой стоимости чистого обязательства (актива) плана на начало года с учетом влияния взносов, выплат и чистых процентов на обязательства (активы) плана;
- расчета разницы между получившейся балансовой стоимостью чистого обязательства (актива) плана и его справедливой стоимостью на конец отчетного периода, которая будет указана в задаче. Полученная величина и будет значением актуарных прибылей и убытков, отражаемых в составе прочего совокупного дохода.

Приведенная ниже памятка поможет вам запомнить порядок отражения операций в отчетности пенсионного плана с установленными выплатами (табл. 16.1). Данные, представленные в таблице, приведены условно. Там, где данные требуют взаимных расчетов, расчеты приведены.

Таблица 16.1. Памятка по учету пенсионных планов с установленными выплатами, \$'000

Наименование операции	Активы плана	Обязательства плана	Чистое обязательство плана	Отражение в отчете
Справедливая стоимость на начало отчетного периода	40 000	60 000	20 000	ОФП
Взносы в план	8000	–	(8000)	–
Текущие услуги (включая перерасчеты за прошлые периоды)	–	10 000	10 000	ПиУ
Выплата пенсий	(4500)	(4500)	–	–
Единовременное погашение обязательств	(3000)	(3700)	(700)	ПиУ
Проценты на чистое обязательство (актив) (данные по обязательству (активу), по процентной ставке на начало года (допустим, 6%))	2400 (40 000 × 6%)	3600 (60 000 × 6%)	1200	ПиУ
Балансовая стоимость на конец года до переоценки (итог расчета по каждому столбцу)	42 900	65 400	22 500	–

Таблица 16.1 (окончание)

Наименование операции	Активы плана	Обязательства плана	Чистое обязательство плана	Отражение в отчете
Переоценка — актуарные прибыли и убытки (балансирующий показатель)	100	1600	1500	ПрСД
Справедливая стоимость на конец отчетного периода (данные условия)	43 000	67 000	24 000	ОФП

Условные обозначения:

- ПиУ — раздел «Прибыли и убытки» отчета о совокупном доходе;
- ПрСД — раздел «Прочий совокупный доход» в отчете о совокупном доходе;
- ОФП — отчет о финансовом положении.

При использовании данной памятки следует учесть, что накопленная в собственном капитале сумма переоценок (актуарных прибылей и убытков) корректируется на сумму переоценки отчетного периода. Если на начало отчетного периода сумма накопленных переоценок составила (допустим) 16 000 тыс. долл. по кредиту, то на конец отчетного периода накопленная сумма переоценок в собственном капитале будет равна 14 500 долл. (16 000 – 1500) (по кредиту собственного капитала).

В отчете о финансовом положении сальдо чистого обязательства (актива) пенсионного плана отражается в составе долгосрочных обязательств (активов). Стандарт разрешает делить чистое обязательство пенсионного плана на долгосрочную и краткосрочную части, но с точки зрения представления на экзамене ДипИФР-Рус мы используем только раздел долгосрочных обязательств (долгосрочных активов).

В связи с тем, что в последней редакции МСФО (IAS) 19 для расчета доходов от активов плана и процентных расходов, связанных с обязательствами плана, используется одна и та же ставка дисконтирования (ставка высококачественных корпоративных облигаций на конец отчетного периода), это позволяет значительно упростить экзаменационные расчеты. Теперь нет необходимости отдельно рассчитывать активы плана и его обязательства, достаточно использовать значение чистого обязательства.

Чтобы более глубоко разобраться в порядке учета операций пенсионного плана, воспользуйтесь памяткой, представленной в табл. 16.1.

ПРИМЕР 16.1. УЧЕТ ПЕНСИОННОГО ПЛАНА С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЫПЛАТАМИ

Компания «Омикрон» составляет финансовую отчетность по состоянию на 30 сентября 2016 года. «Омикрон» платит взносы в план вознаграждений по окончании трудовой деятельности с установленными выплатами для своих сотрудников.

Необходимые данные представлены ниже:

- на 1 октября 2015 года обязательства плана составили 45 млн долл., а справедливая стоимость активов плана составила 38 млн долл. Накопленные актуарные убытки на эту дату составили 1 млн долл.;

- по оценкам актуария, стоимость текущих услуг за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, составила 5 млн долл. 30 сентября 2016 года «Омикрон» внес взносы в план на сумму 4,6 млн долл. Это были единственные взносы, уплаченные в этом году;
- годовая процентная ставка высококачественных корпоративных облигаций составила: 6% годовых на 1 октября 2015 года и 5% годовых на 30 сентября 2016 года;
- 30 сентября 2016 года в рамках пенсионного плана было выплачено 3,5 млн долл. вышедшим на пенсию участникам плана;
- в течение года, закончившегося 20 сентября 2016 года, «Омикрон» провел реструктуризацию одного из своих бизнес-направлений. С бывшими работниками этого бизнес-направления было достигнуто соглашение об одновременной выплате в их пользу 1,7 млн долл. Данная выплата полностью погашает обязательства «Омикрона» по пенсионному обеспечению в сумме 1,5 млн долл. Выплата 1,7 млн долл. была произведена 30 сентября 2016 года;
- на 30 сентября 2016 года обязательства плана составляли 48 млн долл., а справедливая стоимость активов плана составляла 40,1 млн долл.

Задание:

рассчитайте суммы, которые следует отразить в отчете о совокупном доходе компании «Омикрон» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, и в отчете о финансовом положении по состоянию на 30 сентября 2016 года в отношении плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности с установленными выплатами.

Примечание: укажите, где именно в каждом отчете должны быть отражены соответствующие суммы.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 16.1

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 19.

Расчет чистого обязательства по пенсионному плану отчетный год, \$'000

Наименование операции	Чистое обязательство
Сальдо на 01.10.15 (45 000 – 38 000)	7000
1. Текущие услуги (относятся в Дт «Прибыли и убытки»)	5000
2. Взносы в план не относятся на прибыли и убытки	(4600)
3. Выплаченное вознаграждение не оказывает влияния на чистое обязательство, так как одновременно на сумму 3,5 млн долл. уменьшаются активы и обязательства	0
4. Одновременное погашение обязательств плана: разница между выплатой и суммой погашенных обязательств относится на прибыли и убытки (1700 – 1500) Дт «Прибыли и убытки» 200 тыс. долл.	200
5. Чистые проценты на чистое обязательство плана: используется ставка на начало отчетного периода (7000 × 6%) Дт «Прибыли и убытки» 420 тыс. долл.	420
Балансовая стоимость чистого обязательства плана на 30.09.16 до переоценки по справедливой стоимости	8020

Наименование операции	Чистое обязательство
Актуарные прибыли и убытки (балансирующий показатель) Кт «Прочий совокупный доход» 120	(120)
Сальдо на 30.09.16 чистое обязательство пенсионного плана (48 000 – 40 100) долгосрочное обязательство	7900
Прочие компоненты собственного капитала на 30.09.16 (1000 – 120)	(880)

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Текущие услуги работников	(5000)
Единовременное погашение обязательств плана	(200)
Чистый процентный расход	(420)

Прочий совокупный доход

Актуарная прибыль	(120)
-------------------	-------

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Собственный капитал

Накопленные актуарные убытки	(880)
------------------------------	-------

Долгосрочные обязательства

Обязательства по пенсионному плану	7900
------------------------------------	------

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

16.2.1. Общие вопросы МСФО (IAS) 20

МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» впервые был принят в 1983 году. В 2001 году стандарт был существенно пересмотрен, и в настоящее время мы фактически работаем с этой версией (с 2011 по 2014 год в стандарт были внесены корректировки в терминологию).

На протяжении всей истории государства оказывают поддержку тем или иным коммерческим предприятиям. Для некоторых предприятий эта поддержка носит разовый и эпизодический характер, а для некоторых настолько существенна, что без нее они не могут вести свою деятельность. Поэтому бухгалтерский учет не может обойти стороной вопросы:

- как отражать государственную помощь в финансовой отчетности предприятий;
- как оценить выгоды, которые предприятие получило от государственной помощи в отчетном периоде;
- как сопоставить информацию о государственной помощи с отчетными показателями прошлых периодов и с показателями других компаний.

Существуют две основные концепции отражения государственной помощи: концепция «капитала» и концепция «доходов».

Сторонники первой концепции («капитала») считают правильным отражение полученной государственной помощи непосредственно в собственном капитале организации. Аргументируется данная позиция тем, что:

- природа государственной помощи — это финансирование определенной деятельности предприятия. Если возврат государственной помощи не подразумевается, то правильно отражать полученную помощь в качестве элемента капитала, а не относить ее на доходы;
- государственную помощь неправильно относить на прибыли и убытки в качестве доходов, так как она не заработана предприятием в ходе его коммерческой деятельности, а является стимулом государства, чтобы предприятие осуществляло эту коммерческую деятельность.

Сторонники концепции «доходов» считают правильным отражение полученной государственной помощи в составе прибыли и убытка и аргументируют свою позицию тем, что:

- государственная помощь поступает от источников, отличных от акционеров, поэтому ее не следует признавать непосредственно в капитале, минуя раздел прибыли и убытков;
- государственная помощь редко предоставляется безвозмездно. Предприятия зарабатывают ее, выполняя определенные условия, поставленные государством. При этом предприятие несет определенные расходы в процессе выполнения этих условий. Поэтому правильно отражать полученную помощь через прибыли и убытки;
- налог на прибыль является способом финансирования государства и в бухгалтерском учете отражается как расход. Поэтому логично действовать и в обратном направлении. Если государство, в свою очередь, осуществляет помощь предприятию, эту помощь правильно отражать как доход в разделе «Прибыли и убытки».

Совет по МСФО, признавая важность аргументов той и иной стороны, считает, что подход с точки зрения «доходов» более уместен, поэтому концептуально МСФО (IAS) 20 основан именно на позиции «доходов». При этом государственная помощь, отражаемая в отчетности, должна признаваться на систематической основе в качестве доходов тех периодов, что и соответствующие расходы, которые она должна компенсировать.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Рассмотрим определения «государственная помощь» и «государственная субсидия».

Государственная помощь — действия государства, направленные на предоставление какой-либо экономической выгоды определенной организации или ряду организаций, отвечающих определенным критериям.

Государственные субсидии — помощь, оказываемая государством в форме передачи организации ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью организации.

На практике в качестве синонима «субсидии» могут использоваться различные термины, например дотации, субвенции или премии. Под «государством» понимается правительство и правительственные органы независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными.

Обратите внимание!

Государственные субсидии — это государственная помощь конкретному предприятию при передаче ему идентифицируемых ресурсов. Именно на учете государственных субсидий и сосредоточен МСФО (IAS) 20.

Понятие государственной помощи (за исключением государственных субсидий) имеет более широкий контекст, например создание инфраструктуры на определенной территории — сети дорог, подъездных путей, электрификации. Такая государственная помощь, безусловно, приносит выгоды предприятиям, работающим на данной территории, но носит настолько общий характер, что ее воздействие на каждое предприятие сложно оценить. Подобные вопросы выходят из сферы действия МСФО (IAS) 20.

Кроме того, МСФО (IAS) 20 не рассматривает:

- налоговые льготы при определении налогооблагаемой прибыли;
- участие государства в капитале организаций;
- обычные торговые операции по продаже товаров и предоставлению услуг государственным органам;
- государственные субсидии, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

16.2.2. Порядок учета государственных субсидий

Государственные субсидии признаются в учете, если существует разумная уверенность в том, что (оба критерия должны выполняться одновременно):

- организация выполнит связанные с ними условия;
- субсидии будут получены.

В связи с тем, что оценка выполнения условий субсидии носит вероятностный характер, необходимо учитывать требования МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» по отражению условных обязательств и условных активов. Ожидание того, что условия субсидии будут выполнены, говорит о том, что вероятность их выполнения составляет более 50%. В то же время это означает, что вероятность невыполнения субсидий составляет менее 50%, и в примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрыть условное обязательство по возврату субсидии в случае невыполнения условий (напомним, что условное обязательство можно не раскрывать в примечаниях к отчетности, если отток ресурсов маловероятен).

Первоначальная оценка государственных субсидий — по справедливой стоимости.

Требование к первоначальной оценке по справедливой стоимости относится как к монетарным, так и к немонетарным субсидиям. В качестве немонетарных субсидий

государство может передавать предприятиям для осуществления их деятельности земельные участки, здания и другие активы, которые первоначально должны оцениваться по справедливой стоимости.

Последующая оценка государственных субсидий зависит от их типа.

Выделяют два типа субсидий:

- **субсидии, относящиеся к активам**, основное условие предоставления которых состоит в том, что организация должна построить, купить или иным образом приобрести долгосрочные активы;
- **субсидии, относящиеся к доходам**, — субсидии, отличные от относящихся к активам.

16.2.3. Субсидии, относящиеся к активам

Субсидии относятся к активам, если условием их получения является покупка или создание долгосрочных активов (не просто активов). Например, субсидия на приобретение запасов является субсидией, относящейся к доходам.

Существуют два равнозначных метода учета субсидий, относящихся к активам:

- **метод 1:** субсидия включается в балансовую стоимость долгосрочного актива и в дальнейшем уменьшает начисление амортизации;
- **метод 2:** субсидия признается в качестве отложенного дохода (обязательства) и переносится в прибыли и убытки в течение срока полезного использования долгосрочного актива.

На экзамене ДипИФР-Рус мы рекомендуем использовать метод 1 как более простой, если в условии задания прямо не указано, какой из методов необходимо применять.

ПРИМЕР 16.2. УЧЕТ СУБСИДИИ, ОТНОСЯЩЕЙСЯ К АКТИВАМ (ДВА МЕТОДА)

Компания «Дельта» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

1 октября 2015 года «Дельта» приступила к строительству нового завода в регионе, который правительство относит к зоне экономического развития. 1 января 2016 года «Дельта» получила правительственный грант на сумму 5,8 млн долл. для компенсации затрат, связанных со строительством завода.

1 июня 2016 года завод был построен и готов к эксплуатации. Общие затраты на строительство (без учета правительственного гранта) составили 29 млн долл. Земельный участок, на котором был построен завод, арендован компанией «Дельта» сроком на 20 лет начиная с 1 октября 2015 года до 30 сентября 2035 года. Ожидается, что завод будет эксплуатироваться до 30 сентября 2035 года, а его ликвидационная стоимость равна нулю на эту дату.

1 августа 2016 года состоялось торжественное открытие завода, и с этой же даты завод приступил к работе.

Задание:

объясните, как следует отразить правительственный грант в финансовой отчетности «Дельты» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. Если международные стандарты финансовой отчетности позволяют использовать альтернативный метод учета какой-либо части гранта, объясните применение обоих методов.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 16.2

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 20.

Государственный грант — это правительственная субсидия, относящаяся к активам, так как условием ее предоставления было строительство долгосрочного актива.

Правительственные субсидии, относящиеся к активам, учитываются двумя способами:

1-й способ. Включение субсидии в балансовую стоимость завода с дальнейшим уменьшением амортизации.

2-й способ. Учет субсидии в качестве отложенного дохода и перенос ее в прибыли и убытки по мере срока полезного использования завода.

1-й способ. Субсидия включается в балансовую стоимость актива

Первоначальная стоимость завода 23 200 тыс. долл. (29 000 – 5800).

Завод учитывается в качестве основного средства.

Амортизация основного средства начинается с момента готовности к эксплуатации (то есть с 1 июня 2016 года).

Общий срок полезного использования завода — 232 мес. (20 лет × 12 мес. — период строительства 8 мес.).

Амортизация в отчетном периоде (Дт «Прибыли и убытки») — 400 тыс. долл. (23 200 × 4 мес. / 232 мес.).

Балансовая стоимость основного средства на 30.09.16 (долгосрочный актив) — 22 800 тыс. долл. (23 200 – 400).

2-й способ. Субсидия учитывается как отложенный доход

Первоначальная стоимость завода — 29 000 тыс. долл.

Амортизация в отчетном периоде (Дт «Прибыли и убытки») — 500 тыс. долл. (29 000 × 4 мес. / 232 мес.).

Балансовая стоимость основного средства на 30.09.16 (долгосрочный актив) — 28 500 тыс. долл. (29 000 – 500).

Субсидия отражается в качестве отложенного дохода в составе обязательств и переносится в прибыли и убытки в течение срока полезного использования актива.

Доход от субсидии в отчетном периоде (Кт «Прибыли и убытки») — 100 тыс. долл. (5800 × 4 мес. / 232 мес.).

Балансовая стоимость отложенного дохода на 30.09.16 — 5700 тыс. долл. (5800 – 100), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 300 тыс. долл. (5800 × 12 мес. / 232 мес.) (доход от субсидии, который будет признан в следующем отчетном году);
- долгосрочное обязательство — 5400 тыс. долл. (5700 – 300).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	1-й способ	2-й способ
Доходы от субсидии	0	100
Амортизация	(400)	(500)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

	1-й способ	2-й способ
Долгосрочные активы		
Основные средства	22 800	28 500
Долгосрочные обязательства		
Отложенный доход по субсидии	0	5400
Краткосрочные обязательства		
Отложенный доход по субсидии	0	300

Обратите внимание!

Совокупное воздействие на прибыль одинаково при использовании как первого, так и второго способов и составляет 400 тыс. долл. в отчетном периоде.

Оцените также, насколько второй способ сложнее первого. Второй способ предполагает не только отдельный расчет суммы субсидии, признаваемой в качестве дохода в отчетном периоде, но и разделение отложенного дохода (обязательства) на долгосрочную и краткосрочную части.

16.2.4. Субсидии, относящиеся к доходам

Субсидии, относящиеся к доходам, учитываются в отчете о финансовом положении как отложенные доходы (обязательство) и переносятся на систематической основе в прибыли и убытки (как доход либо как уменьшение расхода).

В общем случае МСФО (IAS) 20 требует, чтобы субсидия отражалась в прибыли и убытках тех отчетных периодов, когда понесены расходы, которые субсидия компенсирует.

Однако в некоторых случаях оценить ожидаемые совокупные расходы и расходы, которые компенсировала субсидия в отчетном периоде, достаточно сложно. В таких случаях субсидия переносится на прибыли и убытки по мере выполнения ее условий.

Допустим, субсидия предоставлена предприятию с условием поддержания уровня локализации комплектующих местных производителей на уровне 60% от себестоимости продукции на протяжении ближайших 5 лет. Предприятие оценивает, что условие субсидии будет выполнено и уровень локализации комплектующих будет колебаться от 70 до 85%. В этом случае разумно переносить субсидию на прибыли и убытки в течение последующих 5 лет (по мере выполнения условий субсидии).

Подведем итог вышесказанному и кратко сформулируем правила переноса субсидии, относящейся к доходам, в прибыли и убытки:

- общий подход: субсидия переносится в прибыли и убытки по мере признания расходов, которые она компенсирует;
- если общий подход не работает, субсидия переносится в прибыли и убытки по мере выполнения условий предоставления субсидии.

Если субсидия получена безо всяких условий и для компенсации ранее признанных расходов, она немедленно признается в прибылях и убытках.

Часто возникает вопрос: как отражать признанную в прибылях и убытках субсидию — как доход или как отрицательный расход? МСФО (IAS) 20 считает оба способа приемлемыми.

На экзамене ДипИФР-Рус мы рекомендуем отражать субсидию в прибылях и убытках в качестве дохода, чтобы маркер мог видеть отдельные суммы по расходам и доходам.

ПРИМЕР 16.3. УЧЕТ СУБСИДИИ, ОТНОСЯЩЕЙСЯ К ДОХОДАМ

Компания «Эпсилон» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. «Эпсилон» осуществляет производственную деятельность в регионе, который правительство относит к зоне экономического развития.

1 мая 2016 года компания «Эпсилон» получила правительственную субсидию в сумме 10,8 млн долл., состоящую из трех частей:

- 3 млн долл. предоставлены в качестве стимула для приобретения топлива у местных производителей. Топливо было приобретено 1 мая 2016 года на общую сумму 12 млн долл. Как ожидается, топливо будет равномерно использоваться с 1 мая 2016 года до 30 апреля 2017 года;
- 6 млн долл. предоставлены с условием, что занятость в компании «Эпсилон» будет поддерживаться на уровне не менее 500 работников в течение 4 лет начиная с 1 мая 2016 года. Если в каком-то году занятость в компании опустится до уровня 500 работников и ниже, то компания должна возратить правительству часть субсидии в сумме 1,5 млн долл. за каждый год нарушения условий предоставления. Руководство «Эпсилона» ожидает, что занятость в течение ближайших 4 лет начиная с 1 мая 2016 года не опустится ниже 550 работников;
- 1,8 млн долл. предоставлены для компенсации затрат, связанных с организацией выставки местных производителей. Компания «Эпсилон» выступила организатором выставки в году, закончившемся 30 сентября 2015 года. Никаких дополнительных условий, связанных с данной частью субсидии, не было.

Задание:

объясните, как отразить правительственную субсидию в финансовой отчетности «Эпсилона» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 16.3

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 20.

Полученная субсидия (все три ее части) относится к доходам, так как условием ее предоставления не является строительство или приобретение долгосрочного актива.

Все три части субсидии необходимо признать в отчетности, так как выполняются критерии признания:

- ожидается, что предприятие выполнит связанные с субсидией условия;
- субсидия фактически получена.

Субсидия на приобретение топлива

Субсидия учитывается в качестве отложенного дохода (обязательства) и переносится в прибыли и убытки по мере признания расходов на топливо.

Расходы на топливо (Дт «Прибыли и убытки») — 5000 тыс. долл. ($12\,000 \times 5 \text{ мес.} / 12$).

Балансовая стоимость топлива на 30.09.16 (краткосрочный актив — запасы) — 7000 тыс. долл. ($12\,000 - 5000$).

Доходы от субсидии (Кт «Прибыли и убытки») — 1250 тыс. долл. ($3000 \times 5000 / 12\,000$).

Отложенный доход (краткосрочное обязательство) на 30.09.016 — 1750 тыс. долл. ($3000 - 1250$).

Субсидия на поддержание занятости

Субсидия учитывается в качестве отложенного дохода (обязательства) и переносится в прибыли и убытки по мере выполнения условий субсидии.

Доход от субсидии (Кт «Прибыли и убытки») — 625 тыс. долл. ($6000 / 4 \text{ года} \times 5 \text{ мес.} / 12$).

Балансовая стоимость субсидии на 30.09.16 — 5375 тыс. долл. ($6000 - 625$), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 1500 тыс. долл. ($6000 / 4 \text{ года}$);
- долгосрочное обязательство — 3875 тыс. долл. ($5375 - 1500$). Руководство компании оценивает, что условия субсидии будут выполнены (то есть вероятность выполнения более 50%).

В то же время необходимо проанализировать вероятность невыполнения условий субсидии.

Если невыполнение условий субсидии возможно, то в примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрыть условное обязательство в сумме 1500 тыс. долл.

Если невыполнение условия субсидии маловероятно, то ни в отчетности, ни в примечаниях данные обстоятельства не требуют раскрытия.

Субсидия на компенсацию затрат по выставке

- На дату получения (01.05.16) субсидию необходимо признать в качестве дохода отчетного периода в полной сумме, так как:
 - субсидия компенсирует расходы прошлых периодов;
 - с субсидией не связаны какие-то дополнительные условия.

Доход от субсидии (Кт «Прибыли и убытки») — 1800 тыс. долл.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Доходы от правительственных субсидий	
на приобретение запасов	1250
на поддержание занятости	625
на компенсацию расходов по выставке	1800
Расходы на топливо	(5000)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Краткосрочные активы

Запасы топлива	7000
----------------	------

Долгосрочные обязательства

Субсидия на поддержание занятости	3875
-----------------------------------	------

Краткосрочные обязательства

Субсидия на поддержание занятости	1500
Субсидия на приобретение запасов	1750

Примечание

Часто у слушателей возникает вопрос: как учитывать долгосрочные немонетарные субсидии? Можно ли «схлопнуть» признанный по справедливой стоимости актив и обязательство (субсидию), ведь субсидия относится к долгосрочному активу?

Допустим, в качестве субсидии правительство передало компании земельный участок. Можно ли признать земельный участок (актив) и субсидию (обязательство) по справедливой стоимости и тут же учесть субсидию в балансовой стоимости земельного участка (сведя его стоимость к нулю)?

Такой подход неверен, и вот почему.

Вспомним, что субсидия квалифицируется как относящаяся к активам, если основным ее условием является покупка, строительство или иное приобретение долгосрочного актива.

Возвращаясь к земельному участку, отметим, что компания не строит, не покупает и не приобретает земельный участок. Поэтому субсидия не может квалифицироваться как относящаяся к активу (именно к земельному участку) и не может учитываться в его балансовой стоимости.

Однако чтобы правильно учесть субсидию, необходимо проанализировать условия предоставления земельного участка. Возможно, земельный участок предоставлен правительством с условием постройки на нем завода. В этом случае субсидия будет квалифицироваться как относящаяся к активам, и только тогда балансовую стоимость завода можно уменьшить на величину субсидии. Таким образом, в основных средствах будет учитываться земельный участок по справедливой стоимости на дату признания и завод, балансовая стоимость которого будет уменьшена на справедливую стоимость субсидии (то есть земельного участка).

16.2.5. Заем, предоставленный государством по ставке ниже рыночной

В качестве государственной помощи предприятию может быть предоставлен заем по ставке ниже рыночной.

В этом случае полученный заем учитывается по двум компонентам:

- компонент обязательства (заем) — приведенная сумма будущих платежей по рыночной ставке;
- компонент обязательства (правительственная субсидия) — разница между полученной суммой и компонентом займа.

После первоначального признания такая субсидия учитывается в зависимости от условий предоставления займа. Если заем связан с финансированием строительства (или приобретения) долгосрочного актива, то субсидия будет учитываться как относящаяся к активам. Во всех остальных случаях субсидия будет квалифицироваться как относящаяся к доходам и переноситься в прибыли и убытки по мере признания расходов, которые она компенсирует.

Компонент обязательства по займу учитывается в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

ПРИМЕР 16.4. СУБСИДИЯ В ВИДЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ЗАЙМА ПО СТАВКЕ НИЖЕ РЫНОЧНОЙ

Компания «Омега» готовит отчетность по состоянию на 30 сентября 2016 года.

Компания «Омега» производит продукцию на основе технологии, которую правительство относит к разряду стратегических. 1 октября 2015 года для поддержания операционной деятельности «Омега» получила кредит в сумме 12 млн долл. в банке, принадлежащем правительству.

По решению правительства кредит был предоставлен «Омеге» по ставке 6% годовых на 3 года. Проценты подлежат уплате ежегодно начиная с 30 сентября 2016 года, а тело кредита подлежит возврату 30 сентября 2019 года.

Рыночная ставка, по которой «Омега» могла бы получить финансирование, составляет 10% годовых.

Соответствующие ставки дисконтирования представлены ниже:

Приведенная стоимость 1 доллара	6%	10%
к выплате в конце третьего года	83,96 цента	75,13 цента
к выплате в конце каждого года в течение трехлетнего периода	2,673 долл.	2,487 долл.

Задание:

объясните, как отразить данную операцию в финансовой отчетности «Омеги» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 16.4

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 20.

Полученный кредит по ставке ниже рыночной необходимо учитывать по двум компонентам:

- обязательство по займу;
- обязательство по государственной субсидии.

Обязательство по займу

Компонент обязательства по займу — это приведенная сумма будущих денежных потоков, дисконтированная по рыночной ставке процента (10%).

Проценты, подлежащие ежегодной уплате, — 720 тыс. долл. ($12\,000 \times 6\%$).

Обязательство по займу на 01.10.15 — 10 806 тыс. долл. ($720 \times 2,487 + 12\,000 \times 0,7513$).

Заем амортизируется по ставке 10% годовых.

Расходы на финансирование (Дт «Прибыли и убытки») — 1081 тыс. долл. ($10\,806 \times 10\%$).

Балансовая стоимость займа на 30.09.16 (долгосрочное обязательство) — 11 167 тыс. долл. ($10\,806 + 1081 - 720$).

Примечание 1. Заем будет учитываться как долгосрочное обязательство, так как сумма начисленных к концу года процентов будет превышать сумму процентов к уплате.

Примечание 2. Рассчитаем сумму процентов, начисленных в следующем году (за год, закончившийся 30 сентября 2017 года), а также общую сумму расходов на финансирование, которое будет признано в течение трехлетнего периода. Эти значения понадобятся при разделении отложенного дохода по субсидии на долгосрочную и краткосрочную части.

Расходы на финансирование в следующем году — 1117 тыс. долл. ($11\,167 \times 10\%$).

Общие расходы на финансирование за 3 года — 3,354 тыс. долл. ($12\,000 + 3 \times 720 - 10\,806$).

Государственная субсидия

Первоначальная стоимость государственной субсидии на 01.10.15 равна разнице между полученными средствами по государственному займу и компоненту займа.

Первоначальная стоимость государственной субсидии — 1194 тыс. долл. ($12\,000 - 10\,806$).

Государственная субсидия относится к доходам, так как условием ее предоставления не является строительство или приобретение долгосрочного актива.

Государственная субсидия будет учитываться как отложенный доход и признаваться в прибылях и убытках по мере признания расходов на финансирование по государственному займу.

Доход от государственной субсидии (Кт «Прибыли и убытки») — 385 тыс. долл. ($1194 \times 1081 / 3354$).

Отложенный доход по субсидии на 30.09.16 — 809 тыс. долл. (1194 – 385), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 398 тыс. долл. (1194 × 1117 / 3354);
- долгосрочное обязательство — 411 тыс. долл. (809 – 398).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Доход от государственной субсидии	385
Расходы на финансирование	(1081)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Долгосрочные обязательства

Заем	11 167
Отложенный доход по субсидии	411

Краткосрочные обязательства

Отложенный доход по субсидии	398
------------------------------	-----

16.2.6. Возврат государственных субсидий

Если предприятие не выполняет условия предоставления субсидии, оно обязано ее вернуть. Если субсидия учитывается в качестве отложенного дохода (обязательства), то возврат субсидии достаточно прост:

- возврат субсидии осуществляется за счет остатка отложенного дохода;
- если суммы остатка отложенного дохода недостаточно для возврата субсидии, недостающая часть признается непосредственно в прибылях и убытках.

Напомним, что субсидия должна учитываться в качестве отложенного дохода (обязательства) для всех субсидий, относящихся к доходам, и для субсидий, относящихся к активам, если предприятие приняло решение об учете субсидии в качестве отложенного дохода.

Для субсидий, относящихся к активам, которые предприятие решило учитывать в балансовой стоимости актива, возврат осуществляется следующим образом:

- на сумму субсидии, подлежащей возврату, одновременно увеличивается балансовая стоимость актива и обязательство к возврату;
- рассчитывается и сразу относится на прибыли и убытки дополнительная амортизация. Дополнительная амортизация — это совокупная амортизация, рассчитанная исходя из предположения о том, что данной субсидии никогда не было, уменьшенная на сумму фактически начисленной амортизации.
- Мы считаем маловероятным появление в экзаменационных вопросах задачи, связанной с возвратом субсидии, учитываемой до момента возврата в балансовой стоимости долгосрочного актива.

ГЛАВА 17. Отраслевые стандарты и сегментная отчетность

17.1. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» был впервые выпущен в 2001 году и с тех пор практически не менялся. В 2008 году в него внесли незначительные уточнения, а в июне 2014 года совместными поправками в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» многолетние плодоносящие растения были переведены в состав основных средств.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

17.1.1. Основные определения

Цель стандарта — установление порядка учета и требований к раскрытию информации о сельскохозяйственной деятельности.

Сельскохозяйственная деятельность — управление предприятием, биотрансформацией и сбором биологических активов для продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

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

Фактически сельскохозяйственная деятельность — это целенаправленное управление качественными и количественными изменениями в биологических активах.

Биологический актив — это живущее животное или растение.

Биологические активы делятся на два типа:

- потребляемые — активы, которые будут собраны как сельскохозяйственная продукция либо проданы как биологические активы;
- плодоносящие — биологические активы, не относящиеся к потребляемым.

Примеры потребляемых биологических активов: скот мясного направления, пшеница, саженцы для продажи и деревья, предназначенные для заготовки древесины.

Примеры плодоносящих биологических активов: яблони, виноградные лозы, молочный скот.

Обратите внимание!

Многолетние плодоносящие растения в результате совместных поправок в МСФО (IAS) 41 и МСФО (IAS) 16, принятых в 2014 году, учитываются по МСФО (IAS) 16 как основные средства.

Многолетнее плодоносящее растение (плодовая культура) — то, которое:

- плодоносит более одного периода;
- предназначено для производства сельхозпродукции;
- не предназначено для продажи как живое растение или сельскохозяйственная продукция (кроме отходов).

Совет по МСФО решил учитывать многолетние плодоносящие растения как основные средства, поскольку с экономической точки зрения они ничем не отличаются от производственных активов (станка, который на протяжении своего срока полезного использования производит продукцию).

Поэтому яблони, виноградные лозы, банановые пальмы — все это примеры основных средств.

Однако продукция, собранная с многолетних плодоносящих растений, будет являться сельскохозяйственной продукцией и первоначально учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 41.

В этой главе, говоря о требованиях к порядку учета биологических активов, мы будем иметь в виду только те биологические активы, которые подпадают под действие МСФО (IAS) 41 (то есть за исключением многолетних плодоносящих растений).

Сельскохозяйственная продукция — продукция, собранная с (полученная от) биологических активов организации.

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

Примеры сельскохозяйственной продукции — яблоки, зерно пшеницы, мясные туши, стволы деревьев.

В дальнейшем сельскохозяйственная продукция перерабатывается и превращается в «продукцию переработки» сельскохозяйственной продукции.

Примеры продукции переработки — вино, мука, колбасы, пиломатериалы.

Первоначальный и последующий учет продукции переработки не входит в сферу МСФО (IAS) 41, а регулируется МСФО (IAS) 2 «Запасы» или иным применимым стандартом.

Рисунок 17.1 поможет сориентироваться в определениях МСФО (IAS) 41.

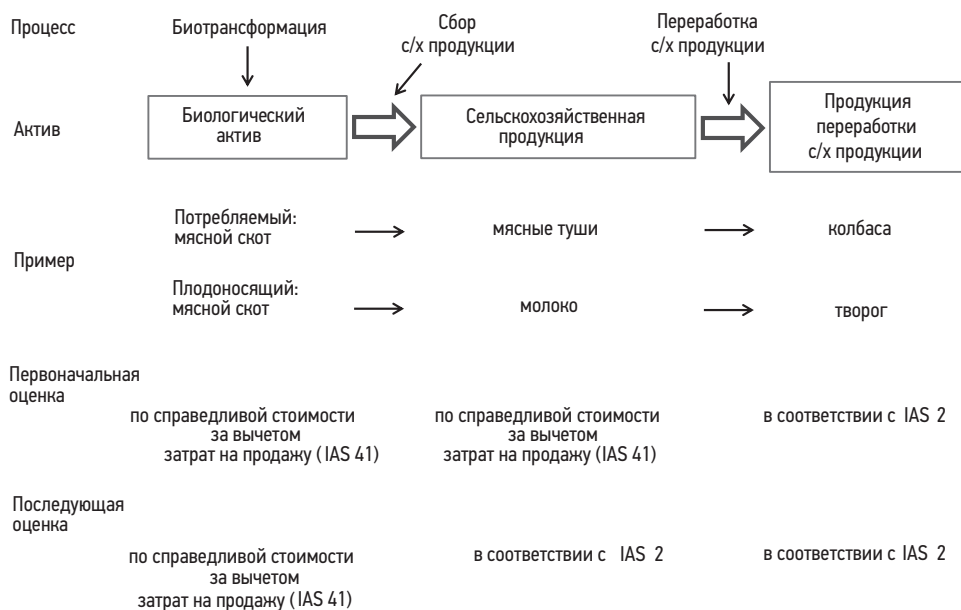


Рис. 17.1. Основные определения МСФО (IAS) 41 и порядок оценки активов

17.1.2. Порядок признания и оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Организация признает биологический актив и сельскохозяйственную продукцию, если одновременно выполняются следующие критерии:

- организация контролирует этот актив в результате прошлых событий;
- вероятно получение будущих экономических выгод, связанных с этим активом;
- справедливую стоимость или первоначальную стоимость этого актива можно надежно оценить.

Первоначальная и последующая оценка на каждую отчетную дату **биологических активов** производится по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу через прибыли и убытки.

Совет по МСФО считает, что практически для всех биологических активов можно определить справедливую стоимость. В редких случаях, когда определить справедливую стоимость нельзя, биологический актив оценивают по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Если биологический актив напрямую связан с земельным участком (участок леса, засеянное пшеничное поле), справедливая стоимость биологического актива определяется как разница между справедливой стоимостью участка и справедливой стоимостью необработанного аналогичного участка, то есть участка земли, на котором отсутствует биологический актив.

Затраты на содержание и уход за биологическими активами относятся непосредственно на прибыли и убытки в период, когда они были произведены.

Первоначальная оценка **сельскохозяйственной продукции** осуществляется по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу через прибыли и убытки. Сельскохозяйственная продукция оценивается только в момент сбора. В дальнейшем такая продукция учитывается по МСФО (IAS) 2 «Запасы», а ее первоначальная оценка берется за себестоимость запаса.

Таким образом, в отчете о совокупном доходе в разделе «Прибыли и убытки» в том отчетном периоде, когда они возникли, отражаются прибыли и убытки от:

первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

- изменения справедливой стоимости биологических активов, связанного с биотрансформацией и изменением уровня цен;
- первоначального признания сельскохозяйственной продукции.

Обратите внимание!

Эти статьи прибылей и убытков не попадают в статьи «Выручка» и «Себестоимость реализации», которые отражаются в отчете о совокупном доходе в обычном порядке.

Допустим, молочная ферма получила в результате надоя 10 т молока, которое тут же продала по 10 долл. за литр (цены условные). Затраты на продажу — 50 центов за литр — соответствовали ожидаемым.

Таким образом, первоначальная оценка молока будет равна 95 тыс. долл. (в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки»). Это же значение будем использовать в качестве себестоимости для дальнейшего учета.

В отчете о совокупном доходе (раздел «Прибыли и убытки») операция получения и продажи молока будет выглядеть так:

Прибыли и убытки	\$'000
Выручка	100
Себестоимость реализации	(95)
Валовая прибыль	5
Расходы на продажу	(5)
Доход от первоначального признания молока	95
Итого воздействие на прибыли и убытки	95

ПРИМЕР 17.1. ИДЕНТИФИКАЦИЯ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1 октября 2015 года «Дельта» приобрела плодоносящий виноградник на общую сумму 10 млн долл., включая земельный участок. Ожидается, что плодоносящий период виноградника составит 40 лет начиная с 1 октября 2015 года.

1 апреля 2016 года «Дельта» собрала урожай винограда 30 т. Половина предназначалась для продажи, половину направили на переработку в вино.

Из 15 т винограда, направленного на переработку, получилось 7 тыс. л вина. Затраты на переработку винограда в вино — 105 тыс. долл. На 30 сентября 2016 года запасы вина хранятся в кладовых «Дельты».

30 сентября 2016 года 15 т винограда продали по справедливой стоимости, действовавшей на эту дату.

Затраты на содержание и уход за виноградником составили 160 тыс. долл. за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

В соответствии с учетной политикой «Дельты» основные средства учитываются по модели первоначальной стоимости (фактических затрат).

Имеются следующие данные о справедливой стоимости активов в течение года, закончившегося 30 сентября 2016 года:

Показатель	Справедливая стоимость на дату, \$'000		
	01.10.15	01.04.16	30.09.16
Виноградник с земельным участком	10 000	—	11 500
Аналогичный земельный участок без виноградника	2000	—	2500
30 т винограда	—	60	70
7 тыс. л вина (сбор урожая 01.04. 16)	—	182	210

Можно обоснованно считать, что затраты на продажу этих активов равны 10% от их справедливой стоимости.

Задание:

объясните и покажите, как эти операции надо отразить в финансовой отчетности компании «Дельта» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 17.1

Ситуацию регулируют МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 41.

Виноградник

Виноградник учитывается как основное средство, так как это многолетнее плодоносящее растение, которое:

- плодоносит более одного отчетного периода;
- предназначено для производства сельхозпродукции;
- не предназначено для продажи в качестве растения или сельхозпродукции (кроме отходов).

Виноградник учитывается как два компонента:

- земельный участок (не амортизируется, так как не имеет срока полезного использования);
- виноградник (без земельного участка) — амортизируемый актив.

Первоначальная и последующая оценка земельного участка составляет 2000 тыс. долл. (основные средства учитываются по модели первоначальной стоимости (фактических затрат)). Участок учитывается как долгосрочный актив.

Первоначальная стоимость виноградника — 8000 тыс. долл. (10 000 – 2000).

Виноградник (основное средство) амортизируется в течение 40 лет, начиная с момента готовности к эксплуатации, то есть 01.10.15.

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 200 тыс. долл. (8000 / 40).

Балансовая стоимость виноградника на 30.09.16 (долгосрочный актив) — 7800 тыс. долл. (8000 – 200).

Затраты на содержание виноградника относятся на прибыли и убытки в период совершения.

Затраты на содержание (Дт «Прибыли и убытки») — 160 тыс. долл.

Урожай винограда

Урожай винограда — это сельскохозяйственная продукция.

Первоначальная оценка (на 01.04.16) по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу — 54 тыс. долл. (60 – 60 × 10%).

На дату признания (01.04.16) урожай винограда отражается:

- Дт «Запасы» (Сельскохозяйственная продукция);
- Кт «Прибыли и убытки» (доход от первоначального признания с/х продукции).

Последующая оценка сельскохозяйственной продукции — в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы», за себестоимость принимается первоначальная оценка.

Результат продажи 15 т винограда 30.09.16, \$'000:

Выручка от продажи (70 / 30 × 15)	35
Себестоимость реализации (54 / 30 × 15)	(27)
Валовая прибыль	8
Расходы на продажу (35 × 10%)	(3,5)
Результат продажи	4.5

15 т винограда, использованные для производства вина, включаются в первоначальную стоимость вина.

Вино

Вино — это продукция переработки сельскохозяйственной продукции. Учитывается по МСФО (IAS) 2 как запасы.

Первоначальная оценка запасов производится по себестоимости.

Первоначальная оценка вина на 01.04.16	\$'000
винограда (54 / 30 × 15)	27
прямые затраты на доведение до состояния готовности	105
Итого первоначальная оценка	132

Последующая оценка запасов (на 30.09.16) осуществляется по наименьшей сумме из:

себестоимости запасов	132
чистой цены реализации (210 – 210 × 10%)	189

Вывод: на 30.09.16 балансовая стоимость вина равна 132 тыс. долл.

Вино учитывается в качестве запасов (краткосрочный актив).

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	
Выручка	35
Себестоимость продаж	(27)
Валовая прибыль	8
Расходы на продажу	(3,5)
Доход от первоначального признания с/х продукции	54
Амортизация	(200)
Расходы на содержание виноградника	(160)

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы	
Основные средства	
Виноградник (без учета земли)	7800
Земельный участок	2000
Краткосрочные активы	(3,5)
Запасы вина	132

17.1.3. Сверка балансовой стоимости биологических активов на начало и на конец периода

МСФО (IAS) 41 требует раскрыть в примечаниях к финансовой отчетности сверку балансовой стоимости биологических активов на начало и на конец отчетного периода. И на экзамене ДипИФР-Рус вы можете встретить такое задание.

Помимо балансовой стоимости на начало и на конец периода, в сверке указывается (перечень адаптирован для экзамена ДипИФР-Рус):

- увеличение балансовой стоимости биологических активов в результате приобретения биологических активов;
- увеличение балансовой стоимости в результате первоначального признания при размножении биологических активов;
- прибыли и убытки в результате изменения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- уменьшение балансовой стоимости биологических активов в результате выбытия или продажи.

Раскрывать информацию об изменении справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу стандарт не требует, но рекомендует разделять на факторы, вызванные изменением:

- физических характеристик биологических активов;
- уровня цен на биологические активы.

На экзамене ДипИФР-Рус мы также рекомендуем выделять эти факторы.

Чтобы на экзамене правильно разделить причины изменения справедливой стоимости на фактор цен и фактор физических изменений, необходимо сделать два шага.

Шаг 1. Все биологические активы, которые остались в учете на отчетную дату (или выбыли в отчетную дату), нужно переоценить исходя из цен, которые действуют на отчетную дату.

Шаг 2. Все физические изменения биологических активов (указанных в шаге 1) производятся в ценах, действующих на отчетную дату. То есть изменения, которые произошли в течение отчетного периода, оцениваются в единой системе цен, действующих на отчетную дату.

Допустим, компания на начало отчетного периода владеет стадом трехлетних овец численностью 1 тыс. голов. Все овцы в стаде сохраняются и на конец отчетного периода.

Имеются следующие данные по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу одной овцы:

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, \$'000	Начало года	Конец года
одной трехлетней овцы	100	120
одной четырехлетней овцы	107	129

Понятно, что общее изменение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу составило за год 29 тыс. долл. $((129 - 100) \times 1 \text{ тыс. шт.})$.

Как разделить это изменение на факторы, связанные с изменением уровня цен и с тем, что овцы стали старше на год?

Шаг 1. Переводим оценку стада в уровень цен, действующих на конец отчетного периода.

Одна трехлетняя овца будет стоить 120 долл.

Фактор изменения уровня цен составит 20 тыс. долл. $((120 - 100) \times 1 \text{ тыс. шт.})$.

Обратите внимание, что все стадо останется на конец отчетного периода.

Шаг 2. Физические изменения биологических активов учитываем в единой системе цен на конец года.

Общее изменение цен, связанное с фактором увеличения физического возраста овец, равно 9 тыс. долл. $((129 - 120) \times 1 \text{ тыс. шт.})$.

Таким образом, общее изменение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу составило 29 тыс. долл., в том числе связанное с изменением:

- уровня цен на сумму 20 тыс. долл.;
- физического возраста овец на сумму 9 тыс. долл.

Кроме того, при сверке балансовой стоимости на начало и на конец года биологические активы необходимо разделять (адаптировано к экзамену ДипИФР-Рус):

- на виды биологических активов (овцы, коровы, пшеница);
- достигшие состояния зрелости и не достигшие состояния зрелости (поросята и свиньи).

ПРИМЕР 17.2. УЧЕТ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СВЕРКА ИХ БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ НА НАЧАЛО И НА КОНЕЦ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА

Компания «Каппа» готовит финансовую отчетность на 30 сентября 2016 года.

«Каппа» занимается сельскохозяйственной деятельностью в сфере молочного животноводства. На 1 октября 2015 года «Каппа» имеет стадо численностью 5000 молочных коров. Справедливая стоимость одной коровы на 1 октября 2015 года составляет 800 долл. и соответствует справедливой стоимости на 30 сентября 2015 года. Средний возраст коров в стаде — 2 года.

1 октября 2015 года «Каппа» приобрела еще 2000 двухлетних коров за 1,6 млн долл. Затраты на приобретение — 100 тыс. долл.

1 апреля 2016 года в стаде родились 3000 телят.

30 сентября 2016 года компания продала 500 коров по 1200 долл. за корову. Затраты на продажу составили 5% от продажной цены. Других изменений за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, в количестве коров и телят не было. Продажа коров — это не основная деятельность «Каппы».

В течение года, закончившегося 30 сентября 2016 года, «Каппа» получила от своего стада 50 000 т молока. Средневзвешенная справедливая стоимость молока в течение года — 900 долл. за тонну. Все молоко компания продала по цене, равной средневзвешенной справедливой стоимости, за исключением 500 т молока, полученных 30 сентября 2016 года. Справедливая стоимость 1 т молока на 30 сентября 2016 года составила 920 долл. Можно считать, что запасы молока на 30 сентября 2015 года были равны нулю. Затраты на продажу молока составляют 5% от цены продажи.

Затраты на содержание стада коров за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, составили 12 млн долл.

Справедливая стоимость активов приведена в таблице:

Активы	01.10.15	01.04.16	30.09.16
Новорожденные телята, голова	200	220	240
Шестимесячные телята, голова	300	330	360
Двухлетние коровы, голова	800	890	960
Трехлетние коровы, голова	1000	1100	1200
Молоко, т	900	900	920

Можно обоснованно считать, что затраты на продажу любого из указанных активов составляют 5% от справедливой стоимости.

Задание:

- объясните, как отразить эти операции в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года;
- подготовьте сверку балансовой стоимости биологических активов на начало и на конец года, закончившегося 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 17.2

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 41.

Пункт «а»

Коровы

Коровы — биологический актив.

Первоначальная и последующая оценка биологических активов — по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу одной коровы на 30.09.15 составила 760 долл. (800 долл. – 800 долл. × 5%).

Балансовая стоимость стада коров на 30.09.15 — 3800 тыс. долл. (5000 шт. × 760 долл.).

Первоначальная оценка коров, приобретенных 01.10.15, равна 1520 тыс. долл. (2000 шт. × 760 долл.).

Затраты на приобретение составили 1700 тыс. долл. (1600 + 100).

Разница между затратами на приобретение и первоначальной оценкой относится на прибыли и убытки.

Дт «Прибыли и убытки» — 180 тыс. долл. (1700 – 1520).

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу одной трехлетней коровы на 30.09.16 составила 1140 долл. (1200 – 1200 × 5%).

Примечание. В течение года средний возраст коров изменился с двух лет до трех.

Балансовая стоимость стада из 7000 трехлетних коров на 30.09.15 (до момента продажи коров) — 7980 тыс. долл. (7000 шт. × 1140).

Изменение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу относится на прибыли и убытки.

Кт «Прибыли и убытки» — 2660 тыс. долл. (7980 – 3800 – 1520).

Доходы от продажи коров не признаются выручкой. В отчете о совокупном доходе представляется итоговый результат от реализации, \$'000:

Валовый доход от продажи коров (500 шт. × 1200)	600
Себестоимость (500 шт. × 1140)	(570)
Расходы на продажу (600 × 5%)	(30)
Чистый доход от продажи	0

Балансовая стоимость стада из 6500 коров на 30.09.16 — 7,410 тыс. долл. (7980 – 570) (долгосрочный актив).

Затраты на содержание коров в течение года относятся на прибыли и убытки.

Дт «Прибыли и убытки» — 12 000 тыс. долл.

Телята

Телята — биологический актив.

Первоначальная и последующая оценка биологических активов — по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу одного теленка на 01.04.16 составит 209 долл. (220 – 220 × 5%).

Первоначальная оценка новорожденных телят на 01.04.16 — 627 тыс. долл. (3000 шт. × 209).

Первоначально признаются доходы.

Кт «Прибыли и убытки» — 627 тыс. долл.

К концу года телята достигают шестимесячного возраста.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу одного теленка на 30.09.16 — 342 долл. (360 – 360 × 5%).

Балансовая стоимость стада из 3 тыс. телят на 30.09.16 — 1026 тыс. долл. (3000 × 342).

Изменение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу относится на прибыли и убытки.

Кт «Прибыли и убытки» — 399 тыс. долл. (1026 – 627).

Молоко

Молоко — это сельскохозяйственная продукция.

Первоначальная оценка сельскохозяйственной продукции — по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Последующая оценка — по МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Первоначальная стоимость используется в качестве себестоимости запасов.

Справедливая стоимость молока за вычетом затрат на продажу:

Первоначальная оценка полученного молока:	\$'000
49 500 т, полученных в течение года ((50 000 – 500) × 855)	42 323
500 т, полученных 30.09.16 (500 × 874)	437
Итого первоначальная оценка молока	42 760

При первоначальном признании сельскохозяйственной продукции признаются доходы.

Кт «Прибыли и убытки» — 42 760 тыс. долл.

Балансовая стоимость запасов молока на 30.09.16 — 437 тыс. долл. (краткосрочный актив).

	\$'000
Выручка от продажи молока (49,5 тыс. т × 900)	44 550
Себестоимость реализации молока	(42 323)
Валовая прибыль	2227
Расходы на реализацию (44 550 × 5%)	(2227)
Результат реализации	0

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	
Выручка от реализации (молока)	44 550
Себестоимость реализации (молока)	(42 323)
Валовая прибыль	2227
Расходы на реализацию (молока)	(2227)
Доход от реализации коров	0
Доходы от первоначального признания	
биологических активов (коров)	(180)
биологических активов (телят)	627
сельскохозяйственной продукции (молока)	42 760
	43 207
Доходы от изменения справедливой стоимости	
биологических активов (коров)	2660
биологических активов (телят)	399
	3059
Расходы на содержание стада	(12 000)
Итого прибыль до налогообложения	34 266

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы

Биологические активы

Коровы	7410
Телята	1026
	8436

Краткосрочные активы

Запасы (молоко)	437
-----------------	-----

Пункт «b»**Сверка балансовой стоимости биологических активов на начало и на конец отчетного периода, \$'000**

Группы активов	Коровы	Телята	Итого
Сальдо на 01.10.15	3800	–	3800
Приобретение активов	1700	–	1700
Первоначальная оценка	(180)	627	447
Изменение справедливой стоимости:			
связанное с изменением цен коровы: 7000 шт. × (960 – 800) × 95% телята: 3000 шт. × (240 – 220) × 95%	1064	57	1121
связанное с ростом животных коровы: 7000 шт. × (1200 – 960) × 95% телята: 3000 шт. × (360 – 240) × 95%	1596	342	1938
Продажа животных	(570)	–	(570)
Сальдо на 30.09.16	7410	1026	8436

Примечание к решению примера 17.2

1. Кажется странным, что итоговый результат реализации биологических активов (коров) и сельскохозяйственной продукции равен нулю. Все дело в том, что доходы от первоначального признания и доходы от изменения справедливой стоимости уже учтены в отчете о прибыли или убытке.

2. В отчете о совокупном доходе (раздел «Прибыли и убытки») доход от изменения справедливой стоимости биологических активов не делится на факторы, вызвавшие изменение справедливой стоимости: изменение цен и рост самих биологических активов (общее изменение 3059 тыс. долл.). Тем не менее в сверке балансовой стоимости это разделение по факторам присутствует (доход от изменения уровня цен — 1121 тыс. долл., доход, связанный с ростом животных, — 1938 тыс. долл.).

3. Обратите внимание на то, как происходит разделение по факторам.

Шаг 1. Двухлетние коровы и новорожденные телята начинают оцениваться в ценах на 30 сентября 2016 года. Разница между первоначальной оценкой и ценами на 30 сентября 2016 года и есть изменение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, связанное с изменением уровня цен.

Шаг 2. Изменение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, связанное с ростом животных, определяется в единой системе цен, то есть исходя из цен на 30 сентября 2016 года.

Поэтому изменение справедливой стоимости (за вычетом затрат на продажу), связанное с изменением возраста:

- коров с двух до трех лет — 1596 тыс. долл. $(7000 \text{ шт.} \times (1200 - 960) \times 95\%)$;
- телят до 6 месяцев — 342 тыс. долл. $(3000 \text{ шт.} \times (360 - 240) \times 95\%)$.

17.1.4. Порядок учета государственных субсидий, связанных с биологическими активами

Правительства разных стран активно поддерживают национальные сельскохозяйственные предприятия, в том числе предоставляя им субсидии. Поэтому в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» уделено внимание особенностям учета государственных субсидий, связанных с биологическими активами.

Напомним, что Совет по МСФО посвятил учету государственных субсидий отдельный стандарт — МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Почему же стандартные подходы по учету государственных субсидий, закрепленные в МСФО (IAS) 20, не работают для биологических активов?

Это связано с двумя основными причинами:

1. МСФО (IAS) 20 разрешает включать в балансовую стоимость долгосрочных активов государственные субсидии, тем самым уменьшая балансовую стоимость и, как следствие, сумму начисленной амортизации.

Однако биологические активы учитываются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. А это значит, что хотя многие из них имеют долгосрочный характер, мы не можем включить субсидию в балансовую стоимость биологического актива. В ближайшую же переоценку по справедливой стоимости (за вычетом затрат на продажу) сумма включенной в балансовую стоимость субсидии будет перенесена на прибыли и убытки.

2. Один из основных принципов учета в МСФО (IAS) 20 — это перенос субсидии в прибыли и убытки по мере признания в прибылях и убытках расходов, которые она компенсирует. Однако биологические активы, учитываемые по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, не амортизируются. Иными словами, невозможно соотнести доход от государственной субсидии с компенсируемым субсидией расходом.

Поэтому Совет по МСФО принял такой подход для субсидий, связанных с биологическими активами, учитываемыми по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу:

- если государственная субсидия предоставляется на определенных условиях, то организация учитывает субсидию как отложенный доход (обязательство) и признает ее в составе прибыли и убытка по мере выполнения организацией условий субсидии;
- если государственная субсидия не обременена никакими условиями, то она признается в прибылях и убытках, когда субсидия становится подлежащей получению.

Если биологический актив учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения, то в случае получения связанной с ним субсидии она учитывается по МСФО (IAS) 20.

ПРИМЕР 17.3. УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ, СВЯЗАННЫХ С БИОЛОГИЧЕСКИМИ АКТИВАМИ И УЧИТЫВАЕМЫХ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ЗА ВЫЧЕТОМ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ

Компания «Ипсилон» готовит финансовую отчетность на 30 сентября 2016 года.

1 октября 2015 года компания «Ипсилон» закончила строительство птицефабрики для разведения кур-несушек. Птицефабрика расположена недалеко от города. Муниципалитету города выгодно близкое расположение птицефабрики, так как позволяет увеличить количество рабочих мест в прилегающих к городу сельскохозяйственных районах, снизить зависимость от поставок продовольствия из других городов и регионов и, как следствие, увеличить налоговые поступления в казну муниципалитета.

1 октября 2015 года муниципалитет предоставил «Ипсилону» субсидию в размере 1 млн долл. на приобретение кур-несушек.

Основное условие предоставления субсидии — приобретение на эти средства кур-несушек. Однако были и другие условия, которые делили предоставленную субсидию на три части:

- 200 тыс. долл. было выделено без дополнительных условий;
- 300 тыс. долл. — с условием, что «Ипсилон» будет заниматься птицеводством на фабрике не менее пяти лет. Если «Ипсилон» прекратит деятельность фабрики или продаст ее до 30 сентября 2020 года, то в бюджет муниципалитета компания вернет по 60 тыс. долл. за каждый год до 30 сентября 2020 года, в котором не занималась птицеводством;
- 500 тыс. долл. — с условием, что «Ипсилон» будет заниматься птицеводством на фабрике не менее пяти лет. Если «Ипсилон» прекратит деятельность фабрики или продаст ее до 30 сентября 2020 года, то в бюджет муниципалитета необходимо вернуть полную сумму этой части субсидии в размере 500 тыс. долл.

1 октября 2015 года «Ипсилон» приобрела 400 тыс. полуторговых кур-несушек по справедливой стоимости 5 долл. за курицу. На 30 сентября 2016 года справедливая стоимость одной курицы-несушки возрастом 2,5 года была равна 6 долл.

Руководство компании считает, что выполнит условия предоставления субсидии.

Можно обоснованно считать, что затраты на продажу кур-несушек составляют 5% от справедливой стоимости.

Задание:

объясните, как отразить эти операции в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. Не нужно сверять балансовую стоимость биологических активов на начало и на конец отчетного года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 17.3

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 41.

Приобретение кур-несушек — это инвестиция в биологические активы.

Биологические активы учитываются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу одной курицы на 01.10.15 — 4,75 долл. ($5 - 5 \times 5\%$).

Первоначальная стоимость всего поголовья — 1900 тыс. долл. ($400\,000 \text{ шт.} \times 4,75$).

Разница между затратами на приобретение и первоначальной оценкой относится на прибыли и убытки:

Дт «Прибыли и убытки» — 100 тыс. долл. ($400 \times 5 - 1900$).

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу одной курицы на 30.09.16 — 5,7 долл. ($6 - 6 \times 5\%$).

Балансовая стоимость всего поголовья на 30.09.16 — 2280 тыс. долл. ($400\,000 \text{ шт.} \times 5,7 \text{ долл.}$).

Изменение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу относится на прибыли и убытки:

Кт «Прибыли и убытки» 380 тыс. долл. (2280 – 1900).

Субсидия на приобретение кур связана с биологическими активами, учитываемыми по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Порядок учета данных субсидий регулирует МСФО (IAS) 41:

- если государственная субсидия предоставляется на определенных условиях, то организация признает ее как отложенный доход (обязательство) в прибылях и убытках по мере выполнения условий субсидии;
- если государственная субсидия не обременена никакими условиями, то она признается в прибылях и убытках тогда, когда эта субсидия становится подлежащей получению.

Субсидия в сумме 200 тыс. долл. не обременена дополнительными условиями, признается в прибылях и убытках 1 октября 2015 года:

Кт «Прибыли и убытки» 200 тыс. долл.

Условия предоставления субсидии на сумму 300 тыс. долл. выполняются по мере истечения пятилетнего срока.

Кт «Прибыли и убытки» 60 тыс. долл. (300 × 1 год / 5 лет).

Балансовая сумма отложенного дохода на 30.09.16 — 240 тыс. долл. (300 – 60), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 60 тыс. долл.;
- долгосрочное обязательство — 180 тыс. долл. (240 тыс. – 60 тыс.).

Дополнительно нужно проанализировать вероятность того, что компания не выполнит условия субсидии.

Если нарушение условий предоставления субсидии возможно (вероятность нарушения менее 50%, но более 5%), то в примечании к отчетности необходимо раскрыть условное обязательство.

Если нарушение условий маловероятно, то данное обстоятельство не требует раскрытия ни в отчетности, ни в примечании к отчетности.

Субсидия на сумму 500 тыс. долл. учитывается в качестве отложенного дохода (долгосрочное обязательство).

Субсидия не признается в прибылях и убытках до 30.09.20, так как условия ее предоставления на 30.09.16 не выполнены.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки	(100)
Доходы от первоначального признания биологических активов	
Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов	380
Доходы от предоставленных субсидий	
на сумму 200 тыс. долл.	200
на сумму 300 тыс. долл.	60

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы	
Биологические активы	2280
Долгосрочные обязательства	
Отложенный доход по субсидии	
на сумму 300 тыс. долл.	180
на сумму 500 тыс. долл.	500

Краткосрочные обязательства

Отложенный доход по субсидии

на сумму 300 тыс. долл.

60

17.2. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» был выпущен в декабре 2004 года.

Фактически МСФО (IFRS) 6 является частным результатом комплексных исследований, проводимых Советом по МСФО в отношении предприятий, действующих в добывающих отраслях промышленности. Необходимость в стандартизации учета и представления информации по предприятиям, добывающим невозобновляемые природные ресурсы, обсуждалась Советом по МСФО еще в конце 90-х годов XX века. В начале 2000-х годов был запущен ряд исследовательских проектов для комплексной разработки учетных подходов для предприятий добывающей промышленности.

Однако в результате исследований Совет по МСФО пришел к выводу, что не успеет разработать качественный стандарт к 2005 году (в том году МСФО стали обязательными для котирующихся компаний Евросоюза). Поэтому Совет по МСФО ограничился разработкой и принятием стандарта, регулирующего учет затрат на разведку и оценку полезных ископаемых.

Комплексная исследовательская работа в этом направлении продолжилась до конца 2010 года. К сожалению, в настоящее время проект по разработке глобального стандарта в сфере добывающей промышленности приостановлен и вряд ли будет продолжен в ближайшие два-три года.

Поэтому мы, как и Совет по МСФО, сосредоточимся на частном вопросе, а именно на порядке учета и представления в отчетности затрат на разведку и оценку полезных ископаемых.

Необходимость в принятии отдельного стандарта вызвана тем, что вопросы учета затрат на разведку и оценку запасов полезных ископаемых были исключены из рассмотрения МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Таким образом, предприятия, ведущие работы по разведке и оценке полезных ископаемых, были вынуждены пользоваться общими требованиями к разработке учетной политики, изложенными в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Подобная практика приводила к существенным отличиям в отчетности компаний, занимающихся разведкой и оценкой полезных ископаемых.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

17.2.1. Требования к учету затрат на разведку и оценку полезных ископаемых

Разведка и оценка запасов полезных ископаемых — это:

- поиск запасов полезных ископаемых, включая минеральное сырье, нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы, после получения предприятием юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории;
- определение
 - технической осуществимости и
 - коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Обратите внимание!

МСФО (IFRS) 6 регулирует не вопросы оценки запасов полезных ископаемых, а затраты на оценку запасов и на разведку полезных ископаемых.

МСФО (IFRS) 6 действует только (от и до):

- от момента получения юридических прав на производство разведочных работ на территории
- до момента, как стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

МСФО (IFRS) 6 требует, чтобы предприятия самостоятельно определили в своей учетной политике, какие затраты, связанные с разведкой и оценкой полезных ископаемых, будут признаваться в качестве активов (остальные затраты на разведку и оценку должны быть признаны как расходы периода и отнесены на прибыли и убытки).

Активы, связанные с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых, оцениваются по первоначальной стоимости. В частности, в качестве активов могут быть признаны следующие виды затрат (список не исчерпывающий):

- приобретение прав на геологоразведочные работы;
- топографические, геологические и прочие исследования;
- поисково-разведочное бурение;
- прокладка канав, отбор проб и образцов;
- оценка технической осуществимости и коммерческой целесообразности проекта;
- оценочные затраты по удалению объектов основных средств и восстановлению природных ресурсов (в связи с разведкой и оценкой) по МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Обратите внимание!

Совет по МСФО, разрешая представлять затраты на разведку и оценку в качестве актива, идет на осознанное противоречие с требованиями Концептуальных основ финансовой отчетности.

Напомним один из критериев признания актива в отчетности — требование о вероятном (более 50%) поступлении экономических выгод. Яркий пример реализации этого требования — критерии капитализации затрат на разработку внутренне созданных нематериальных активов. В соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», затраты на разработку представляются в качестве актива, только если предприятие может продемонстрировать, что проект по созданию нематериального актива технически осуществим и коммерчески целесообразен.

Сравним вышесказанное с МСФО (IFRS) 6. Стандарт разрешает (при отражении порядка в учетной политике) представление затрат на разведку и оценку в качестве актива до момента, как стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

Подобный подход Совета по МСФО связан с тем, что процессы разведки и оценки запасов полезных ископаемых — необходимый элемент деятельности добывающих предприятий. Для продолжения своей деятельности эти предприятия обязаны инвестировать средства в разведку новых месторождений. Поэтому Совет по МСФО фактически разрешил предварительную капитализацию затрат на разведку и оценку до момента определения целесообразности осуществления добычи на данном участке.

Совет по МСФО потребовал в МСФО (IFRS) 6 отдельного представления в отчетности активов, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых, чтобы пользователи отчетности могли взвешенно ее анализировать. Кроме того, разработчик стандартов включил в МСФО (IFRS) 6 требование о реклассификации активов, связанных с разведкой и оценкой, на дату, когда стала очевидна техническая осуществимость и экономическая целесообразность добычи полезных ископаемых (требования к реклассификации обсудим чуть ниже).

После первоначального признания активы, связанные с разведкой и оценкой, должны учитываться в качестве материальных или нематериальных активов с применением модели учета:

- по первоначальной стоимости: фактические затраты за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- по переоцененной стоимости: справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Обе модели должны соответствовать требованиям МСФО (IAS) 16 (для материальных активов) или МСФО (IAS) 38 (для нематериальных активов).

При этом амортизация материальных активов может включаться в состав нематериального актива. Допустим, в целях осуществления разведывательного бурения компания использует специальную буровую установку. Амортизация этой буровой установки будет относиться в дебет нематериального актива — «права на разведку».

При наличии признаков обесценения активы, связанные с разведкой и оценкой, подлежат проверке на обесценение в порядке, изложенном в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Однако сами признаки обесценения отличаются от признаков, приведенных в МСФО (IAS) 36.

Активы, связанные с разведкой и оценкой, нужно проверить на предмет обесценения, если:

- срок действия прав на геологоразведку истекает в ближайшем будущем и не ожидается возобновление этих прав;
- существенные затраты на продолжение разведки и оценки не заложены в бюджете;
- в результате разведки и оценки запасов полезных ископаемых компания пришла к выводу о коммерческой нецелесообразности или технической неосуществимости проекта добычи полезных ископаемых.

При проведении теста на обесценение активы, связанные с разведкой и оценкой, должны быть распределены на генерирующие единицы.

В отчете о финансовом положении активы, связанные с разведкой и оценкой, должны представляться отдельно от других групп активов.

17.2.2. Реклассификация активов, связанных с разведкой и оценкой

На дату, когда стала очевидна техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых, необходимо провести:

- тест на обесценение;
- реклассификацию активов, связанных с разведкой и оценкой, в состав других активов (основных средств и нематериальных активов).

Иными словами, после реклассификации активы, ранее связанные с разведкой и оценкой, не могут больше представляться в таком качестве.

Для чего необходимо требование о реклассификации? Дело в том, что, отдельно представляя в своем отчете о финансовом положении активы, связанные с разведкой и оценкой, компания как бы говорит пользователям отчетности: «Внимание! По этим активам существует неопределенность. Мы еще не решили, принесут они нам экономические выгоды или нет».

Иными словами, отдельное представление активов, связанных с разведкой и оценкой, позволяет пользователям отчетности отделить обычные активы (от которых ожидается приток экономических выгод в будущем) от «квазиактивов», по которым еще не ясно, принесут они приток экономических выгод или нет.

17.2.3. Этап разработки месторождения

После того как компании стала очевидна экономическая целесообразность и техническая осуществимость добычи полезных ископаемых, начинается этап разработки полезных ископаемых — подготовка месторождения к добыче (development of mineral resources).

Обратите внимание!

К сожалению, в русском языке профессиональный термин «разработка месторождения» означает непосредственную добычу полезных ископаемых. Поэтому будьте внимательны: на экзамене ДипИФР-Рус «разработка месторождения» — это этап подготовки месторождения к добыче.

Международные стандарты не регулируют учет затрат, связанных с процессом разработки месторождений. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» прямо указывает, что он неприменим к затратам на разработку и добычу полезных ископаемых.

Однако МСФО (IFRS) 6 упоминает о том, что МСФО (IAS) 38 содержит указания на порядок признания активов, возникающих на этапе разработки.

Для нас это означает, что в случае появления в экзаменационной задаче этапа разработки месторождения затраты на разработку необходимо капитализировать в состав нематериального актива «затраты на разработку месторождения». Напомним, что затраты на разработку капитализируются с момента, когда компания может продемонстрировать коммерческую целесообразность и техническую осуществимость проекта добычи полезных ископаемых.

ПРИМЕР 17.4. УЧЕТ ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Компания «Дельта» готовит свою отчетность на 30 сентября каждого года. Основная деятельность компании — добыча полезных ископаемых. В течение года, закончившегося 30 сентября 2016 года, компания осуществляла разведку запасов полезных ископаемых на трех участках.

Для осуществления разведывательных работ используется специализированное оборудование. Это оборудование использовалось последовательно на каждом из трех участков. Балансовая стоимость оборудования на 1 октября 2015 года составляла 3 млн долл. и срок полезного использования начиная с 1 октября 2015 года оценивался в 5 лет.

Подробная информация по каждому из трех участков представлена ниже.

Участок 1. Работы по разведке месторождения на участке 1 были начаты 1 октября 2015 года с момента начала действия лицензии на осуществление разведочных работ. Затраты на приобретение лицензии — 150 тыс. долл. Затраты на проведение топографических и геологических исследований — 100 тыс. долл. в месяц. 31 декабря 2015 года стало очевидно, что запасов полезных ископаемых на участке 1 недостаточно для добычи в промышленных масштабах.

С 1 января 2016 года «Дельта» прекратила разведывательные работы на участке 1 и до 31 января 2016 восстановила окружающую среду, затратив на работы по восстановлению 50 тыс. долл.

Участок 2. Работы по разведке месторождения на участке 2 начались 1 января 2016 года. Лицензия на осуществление разведочных работ была получена 1 февраля 2016 года.

Работы по разведке и оценке запасов полезных ископаемых продолжались до 30 апреля 2016 года. На эту дату руководство «Дельты» пришло к заключению, что разработка месторождения на участке 2 будет экономически целесообразна и технически осуществима.

Общие затраты на разведку и оценку запасов полезных ископаемых составили:

Специализированное оборудование использовалось с 1 января 2016 года до 30 апреля 2016 года.

30 апреля 2016 года руководство «Дельты» оценило затраты на разработку месторождения в размере 700 тыс. долл., а ценность использования месторождения — 1,2 млн долл. (без учета затрат на разработку месторождения).

Разработка месторождения шла до 31 августа 2016 года, добыча полезных ископаемых началась 1 сентября 2016 года и, как предполагается, будет идти в течение 2 лет. Фактические затраты на разработку месторождения не отличались от запланированных. В процессе разработки было уточнено, что ценность использования месторождения составляет 1,5 млн долл. на 1 сентября 2016 года.

Участок 3. Работы по разведке и оценке запасов месторождения полезных ископаемых на участке 3 начаты 1 мая 2016 года. Затраты на приобретение лицензии составили 200 тыс. долл. Лицензия действует в течение года, то есть с 1 мая 2016 года по 30 апреля 2017 года.

Ежемесячные затраты на разведку запасов полезных ископаемых составляли 120 тыс. долларов.

На 30 сентября 2016 года «Дельта» не завершила оценку полезных ископаемых, и руководство «Дельты» не может оценить экономическую целесообразность их добычи на этом участке.

Задание:

а) объясните порядок учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых;

б) подготовьте выписки из финансовой отчетности компании «Дельта» на 30 сентября 2016 года. Ваши расчеты должны сопровождаться необходимыми пояснениями.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 17.4

а)

В соответствии с МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» компания может учитывать затраты на оценку и разведку полезных ископаемых в качестве активов, если:

- 1) отразит этот порядок в своей учетной политике;
- 2) определит состав статей затрат, которые будут признаваться в качестве активов.

Затраты на разведку и оценку запасов полезных ископаемых оцениваются по первоначальной стоимости с момента получения юридических прав на работы по оценке и разведке полезных ископаемых и до момента, когда будет очевидна техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

Активы, связанные с разведкой и оценкой, в дальнейшем учитываются как материальные или нематериальные активы по модели:

- первоначальных затрат за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- переоцененной стоимости — справедливой стоимости на момент переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

При наличии признаков обесценения для активов, связанных с разведкой и оценкой, проводится тест на обесценение.

На дату определения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых необходимо:

- 1) провести тест на обесценение;
- 2) реклассифицировать актив, связанный с разведкой и оценкой полезных ископаемых, в состав других основных средств или нематериальных активов.

б)

Специализированное оборудование

Основные средства, используемые в процессе разведки и оценки полезных ископаемых, учитываются отдельно. Тем не менее их амортизация капитализируется в составе активов по разведке и оценке полезных ископаемых.

Амортизация за год — 600 тыс. долл. (3000 / 5 лет).

Балансовая стоимость основного средства на 30.09.16 — 2400 тыс. долл. (3000 – 600).

Участок 1

Затраты на разведку и оценку участка 1 включают в себя:

Показатель	\$'000
прямые затраты на приобретение лицензии	150
прямые затраты на топографические и геологические исследования (100 × 3 мес.)	300
амортизацию специализированного оборудования (600 × 3 мес. / 12 мес.)	150
затраты на восстановление окружающей среды	50
Итого:	650

Поскольку добыча на участке 1 признана коммерчески нецелесообразной, необходимо отразить всю сумму затрат на разведку и оценку запасов полезных ископаемых (650 тыс. долл.) в составе расходов отчетного периода.

Дт «Прибыли и убытки» 650 тыс. долл.

Участок 2

Стандарт определяет условием признания актива наличие юридического разрешения на проведение работ по разведке полезных ископаемых.

Поскольку в январе 2016 года подобного разрешения не было, необходимо отразить в расходах периода (Дт «Прибыли и убытки») все затраты, связанные с разведкой и оценкой:

топографические работы	80
амортизацию специализированного оборудования (600 × 1 мес. / 12 мес.)	50
Итого на расходы отчетного периода (прибыли и убытки)	130

Капитализации подлежат затраты с 01.02.16 по 30.04.16 (до момента, когда стала очевидна техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых):

прямые затраты на приобретение лицензии	100
прямые затраты на геологические работы	300
амортизация специализированного оборудования (600 × 3 мес. / 12 мес.)	150
Итого	550

На дату определения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи (30.04.16) необходимо:

- 1) провести тест на обесценение;
- 2) реклассифицировать актив, связанный с разведкой и оценкой полезных ископаемых, в состав других основных средств или нематериальных активов.

Тест на обесценение 30.04.16:

балансовая стоимость актива	550
возмещаемая стоимость (1200 – 700 планируемые затраты на разработку месторождения)	(500)
Итого обесценение (Дт «Прибыли и убытки»)	50

Реклассификация. Актив, связанный с разведкой и оценкой полезных ископаемых, необходимо реклассифицировать в состав нематериального актива по разработке месторождения:

затраты, связанные с разведкой и оценкой (550 – 50)	500
фактические затраты на разработку месторождения	700
Итого первоначальная стоимость НМА на 31.08.16	1200

В соответствии с МСФО (IAS) 36 капитализируемые затраты на разработки должны проверяться на обесценение.

Проверка на обесценение 31.08.16:

балансовая стоимость НМА	1200
возмещаемая стоимость	1500

Вывод: обесценения нематериального актива нет.

Балансовая стоимость НМА на 31.08.16 — 1200 тыс. долл.

Амортизация нематериального актива начинается с момента готовности к использованию (то есть с 01.09.16) и составляет 1 месяц в отчетном периоде:

Амортизация (Дт «Прибыли и убытки») — 50 тыс. долларов (1200 / 2 года / 12 мес.);

Балансовая стоимость НМА на 30.09.16 — 1150 тыс. долл. (1200 – 50).

Участок 3

Стандарт определяет условием признания актива наличие юридического разрешения на проведение работ по разведке полезных ископаемых (начало капитализации затрат — 01.05.16) до момента, когда стала очевидна техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

Капитализированные затраты с 01.05.16 по 30.09.16:

Прямые затраты на приобретение лицензии	200
Прямые затраты на разведочные работы (120 × 5 мес.)	600
Амортизация специализированного оборудования (600 × 5 мес. / 12 мес.)	250
Итого	1050

Так как процесс разведки и оценки запасов не завершен, капитализированные затраты учитываются в составе долгосрочного нематериального актива, связанного с разведкой и оценкой полезных ископаемых в сумме 1050 тыс. долл.

Амортизация не начисляется, так как актив не готов к использованию.

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, \$'000

Прибыли и убытки

Расходы на разведку и оценку:

участок 1	(650)
участок 2	(130)

Обесценение нематериальных активов (участок 2),

связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых (50)

Амортизация нематериального актива (50)

Итого влияние на прибыли и убытки X

Выписка из отчета о финансовом положении на 30 сентября 2016 года, \$'000

Долгосрочные активы

Основные средства (специализированное оборудование)	2400
Нематериальные активы, связанные с:	
разработкой участка 2	1150
разведкой и оценкой полезных ископаемых участка 3	1050

17.3.1. Предпосылки принятия МСФО (IFRS) 8

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» был выпущен в ноябре 2006 года и заменил действовавший ранее МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность». За время своего существования МСФО (IFRS) 8 подвергся лишь небольшим корректировкам.

Цель МСФО (IFRS) 8 — представление информации пользователям отчетности о видах деятельности организации и их влиянии на финансовую отчетность, а также о различных экономических условиях, в которых действует организация.

МСФО (IFRS) 8 явил собой результат совместной работы Совета по МСФО и Совета по стандартам финансового учета США (Financial Accounting Standards Board, FASB). Оба Совета выбрали этот небольшой проект в качестве полигона для испытаний возможностей конвергенции международных стандартов финансовой отчетности и отчетности, подготовленной по общепринятым принципам бухгалтерского учета США (US GAAP). Одновременно с принятием МСФО (IFRS) 8 Совет по стандартам финансового учета США выпустил аналогичный стандарт (FAS) 131 «Раскрытия о сегментах предприятия и связанной информации». В целом требования IFRS 8 и FAS 131 идентичны, за исключением небольших различий в терминологии.

Несмотря на то что принятие МСФО (IFRS) 8 было важным шагом в процессе конвергенции двух крупнейших учетных систем, профессиональное сообщество резко раскритиковало принятый стандарт.

Основные замечания были связаны вот с чем.

1. Определение операционного и отчетного сегментов базируется на принятой в организации структуре представления информации для внутренней (управленческой) отчетности.

Сравнение сегментной отчетности двух похожих компаний может быть затруднено, так как определение операционного и отчетного сегмента будет зависеть от того, как те или иные виды деятельности представлены во внутренней (управленческой) отчетности предприятия.

Допустим, две компании занимаются молочным животноводством и переработкой молока в различных регионах. Одна компания в рамках своей управленческой отчетности анализирует виды деятельности: молочное животноводство, переработка молока. Другая компания анализирует отчетность вертикально интегрированных структур, сегментированную по географическому принципу: допустим, результаты деятельности подразделений компании в России, Казахстане, Белоруссии и Украине. Естественно, сегментная отчетность этих двух компаний будет сильно отличаться.

2. Оценка элементов операционной отчетности (активы и обязательства сегмента, его доходы и расходы) также базируется на принятой в организации внутренней учетной политике для управленческой отчетности, а не на принципах МСФО.

Хотя МСФО (IFRS) 8 требует проведения сверки с итоговыми отчетными данными компании, использование для оценки внутренней информации затрудняет не только сопоставление отчетности различных компаний, но и понимание пользователями данных самой компании.

3. Совет по МСФО, по мнению критиков, отошел от принципов, декларируемых в Концептуальных основах финансовой отчетности, поставив целью сближение МСФО и US GAAP.

17.3.2. Операционный сегмент

МСФО (IFRS) 8 действует для котирующихся компаний, чьи долевые и долговые инструменты свободно обращаются на открытом рынке.

Операционный сегмент — это компонент организации:

- осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую относить расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации);
- результаты операционной деятельности которого регулярно анализирует руководство организации для принятия решения о распределении ресурсов сегменту и оценки результатов его деятельности;
- в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Рассмотрим подробнее элементы этого определения.

1. Компонент организации. Напомним, что определение компонента организации дано в МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Компонент организации — это деятельность и денежные потоки, которые могут быть обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части организации.

2. Требование о получении выручки и осуществлении расходов. Не каждое подразделение организации может быть операционным сегментом. К примеру, головной офис компании не признается операционным сегментом, так как не приносит выручки (или приносит выручку, побочную по отношению к деятельности самой компании, например за услуги по управлению).

3. Руководство организации, принимающее решение о выделении ресурсов. Под руководством организации понимается функция, а не конкретная должность. Оценивать результаты деятельности и принимать решение о выделении операционному сегменту ресурсов может и коллегиальный орган — группа исполнительных директоров или других должностных лиц организации.

4. Наличие отдельной финансовой информации. Чтобы определенный вид деятельности можно было классифицировать как операционный сегмент, по нему должна представляться отдельная внутренняя (управленческая) отчетность. Именно на основе

нее руководство компании может оценивать результаты деятельности сегмента и принимать решения о выделении сегменту ресурсов.

17.3.3. Отчетный сегмент

В некоторых организациях операционных сегментов может быть несколько десятков. Однако в сегментной отчетности необходимо раскрывать данные только по отчетным операционным сегментам — «отчетным сегментам».

Отчетный сегмент — это операционный сегмент организации, удовлетворяющий хотя бы одному из пороговых значений:

- выручка сегмента составляет 10% и более от совокупной выручки (включая внутрисегментные продажи) всех операционных сегментов;
- прибыль сегмента составляет 10% и более от совокупной прибыли всех прибыльных сегментов;
- убыток сегмента составляет 10% и более от совокупного убытка всех убыточных сегментов;
- активы сегмента составляют 10% и более от совокупных активов всех операционных сегментов.

Руководство компании может включить операционный сегмент в состав отчетных сегментов даже в случае несоответствия вышеперечисленным критериям, если считает, что представление информации по нему будет полезно для пользователей отчетности.

Для того чтобы информация по отчетным сегментам была уместной для пользователей, стандарт вводит дополнительный критерий по величине внешней выручки отчетных сегментов. Суммарная внешняя выручка отчетных сегментов не может быть менее 75% от выручки организации.

Если на предварительном этапе отбора по критериям «10%» (выручки, прибыли, убытка и активов) суммарная внешняя выручка отчетных сегментов оказалась менее 75% выручки организации, руководству необходимо представить часть операционных сегментов в качестве отчетных сегментов.

На экзамене ДипИФР-Рус вы можете встретиться с этим элементом в задаче. Выбирайте операционный сегмент с самой большой выручкой из сегментов, которые не прошли отбор по критериям «10%», и назначайте его отчетным. Если операционные сегменты не подпадают под критерии «10%», но имеют схожие экономические характеристики, организация может агрегировать информацию по этим сегментам в один отчетный сегмент.

Операционные сегменты агрегируются в один отчетный сегмент, если их экономические характеристики схожи в каждом из следующих отношений (требуется схожесть во всех критериях агрегирования, а не только в одном):

- характер продукции и услуг;
- характер процессов производства;
- тип или класс покупателей продукции и услуг;
- методы, используемые для распространения продукции или оказания услуг;
- характер регулирующей среды (например, банковская деятельность, страхование или коммунальное обслуживание).

Для представления сегментной отчетности стандарт рекомендует (но не требует) выделять не более 10 отчетных сегментов. Излишняя детализация сегментной отчетности может снизить полезность информации для пользователей.

Все остальные операционные сегменты, которые не были признаны отчетными, группируются в категорию «Прочие сегменты».

Оценка показателей деятельности отчетных сегментов осуществляется на основе данных внутренней (управленческой) отчетности.

В отношении отчетных сегментов организация должна раскрывать:

- суммарные активы и обязательства каждого отчетного сегмента, в том числе:
 - инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия;
 - суммы поступлений внеоборотных активов;
- итоговый показатель прибыли или убытка отчетного сегмента, в том числе:
 - выручку от внешних покупателей;
 - внутреннюю выручку с другими операционными сегментами;
 - процентные доходы и расходы;
 - амортизацию и прочие существенные неденежные статьи;
 - существенные статьи доходов и расходов;
 - прибыль и убыток от ассоциированных и совместных предприятий;
 - расход (доход) по налогу на прибыль;
- сверку суммарных величин отчетных сегментов с показателями внешней отчетности организации в отношении показателей:
 - выручки организации;
 - прибыли (убытка) организации до налога на прибыль;
 - активов и обязательств организации;
 - прочих существенных статей, которые были раскрыты в отношении отчетных сегментов.

В рамках сегментной отчетности организация также должна представлять информацию по географическим районам деятельности, а именно:

- выручку от внешних покупателей по стране происхождения организации и зарубежным странам;
- внеоборотные активы организации, расположенные в стране происхождения и в зарубежных странах.

Для того чтобы пользователь финансовой отчетности мог оценить зависимость организации от основных покупателей, стандарт требует раскрытия выручки от каждого покупателя, по которому сумма выручки превышает 10% от выручки организации в целом. При этом раскрывать наименование самого покупателя, а также сумму выручки, которую отражает каждый операционный сегмент, с которым данный покупатель взаимодействовал, организация не обязана.

На экзамене ДипИФР-Рус вам не потребуется составлять сегментную отчетность. Скорее всего, задача будет связана с выделением отчетных сегментов из списка пред-

ставленных операционных сегментов. Приведенный ниже пример 17.5 значительно превышает экзаменационный по сложности, но позволяет увидеть все элементы, которые могут встретиться в экзаменационном задании.

Выделим три основных шага, которые необходимо сделать для определения отчетных сегментов.

Шаг 1. Проверить операционные сегменты по критериям «10%» (выручка, прибыль, убыток и активы) — достаточно, чтобы выполнялся только один из них. Составить предварительный список отчетных сегментов.

Шаг 2. Проверить оставшиеся операционные сегменты на возможность агрегирования в один сегмент и проверить этот агрегированный сегмент на соответствие критериям «10%».

Шаг 3. Выбранные на предыдущих шагах отчетные сегменты проверить на выполнение критерия «75% от внешней выручки». Если он не выполняется, то дополнить список отчетных сегментов операционными сегментами с самыми большими значениями выручки, чтобы выполнялся критерий «75% от внешней выручки». Остальные операционные сегменты группируются в категорию «Прочие сегменты».

ПРИМЕР 17.5. ОПЕРАЦИОННЫЕ И ОТЧЕТНЫЕ СЕГМЕНТЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Компания «Ипсилон» готовит отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

Совет директоров получает ежемесячные отчеты о деятельности восьми существенных операционных направлений бизнеса компании. Соответствующая финансовая информация по этим направлениям деятельности, а также по головному офису организации представлена ниже.

Операционное направление	Выручка за отчетный год, \$'000		Прибыль (убыток) за год, \$'000	Активы на 30.09.16
	включая внутренние продажи	только внешняя		
«А»	24 000	18 000	3000	10 000
«В»	5900	4700	2000	9000
«С»	5800	4500	920	4000
«D»	5700	4300	(1000)	3900
«Е»	5500	5000	900	3800
«F»	5400	4000	880	3700
«G»	5200	3900	850	3600
«H»	5000	4900	800	3500
Предварительный итог	62 500	49 300	8350	41 500
Головной офис	1500	0	150	2500
Итого	64 000	49 300	8500	44 000

Экономические характеристики операционных направлений «F» и «G» схожи. Остальные операционные направления деятельности компании «Ипсилон» имеют четкие различия.

Совету директоров также представлен список покупателей «Ипсилон», отсортированный по мере убывания выручки от продаж:

Наименование покупателя	Выручка от продаж покупателю, \$'000
Покупатель 1	5000
Покупатель 2	4900
Покупатель 3	1000
Покупатель 4	800
Прочие покупатели	37 600
Итого выручка от покупателей	49 300

Задание:

объясните

а) по каким критериям определяется операционный сегмент;

б) по каким операционным сегментам из представленных выше «Ипсилон» должен раскрыть информацию в сегментной отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года;

с) должна ли раскрываться в примечании к отчетности информация о покупателях компании «Ипсилон».

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 17.5

Ситуацию регулирует МСФО (IFRS) 8.

Операционный сегмент — это компонент организации:

- осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую относить расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации);
- результаты операционной деятельности которого регулярно анализируются руководством организации для принятия решения о распределении ресурсов сегменту и оценки результатов его деятельности;
- в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Головной офис не является операционным сегментом, так как не генерирует выручку от деятельности компании.

Отчетный сегмент — это операционный сегмент организации, удовлетворяющий хотя бы одному из пороговых значений:

Проверка критериев.

1. Выручка 10% и более от совокупной выручки (включая внутрисегментные продажи) — 6250 тыс. долл. (62 500 × 10%).

Данному критерию удовлетворяет только сегмент «А» (выручка 24 000 тыс. долл.).

В дальнейшем анализе сегмент «А» не рассматривается, так как он уже удовлетворяет первому критерию.

2. Прибыль 10% и более от совокупной прибыли всех прибыльных сегментов — 935 тыс. долл. ((8350 + 1000) × 10%).

Этому критерию удовлетворяет сегмент «В» (прибыль сегмента — 2000 тыс. долл.).

Сегмент «В» в дальнейшем анализе не рассматривается.

3. Убыток 10% и более от совокупного убытка всех убыточных сегментов — 100 тыс. долл. (1000 × 10%).

Этому критерию удовлетворяет сегмент «D» (убыток сегмента — 1000 тыс. долл.).

Сегмент «D» в дальнейшем анализе не рассматривается.

4. Активы 10% и более от совокупных активов всех операционных сегментов — 4150 тыс. долл. (41 500 × 10%).

Никакие дополнительные (к указанным выше) операционные сегменты не удовлетворяют критерию по активам.

Предварительный вывод: операционные сегменты «А», «В» и «D» являются отчетными сегментами.

Проверка сегментов на возможность агрегирования

Сегменты «F» и «G» необходимо агрегировать в сегмент «FG», так как они имеют схожие экономические характеристики.

Совокупная выручка сегмента «FG» составляет 10 600 тыс. долл. (5400 + 5200), что превышает 10-процентный порог по выручке.

Вывод: сегмент «FG» является отчетным.

Проверка критерия 75% от внешней выручки

Совокупная внешняя выручка сегментов «А», «В», «D» и «FG» — 34,900 тыс. долл. (18 000 + 4700 + 4300 + 4000 + 3900).

Это составляет 71% от внешней выручки компании (34 900 / 49 300).

Вывод: необходимо в качестве отчетного сегмента рассмотреть сегмент «С».

Совокупная внешняя выручка сегментов «А», «В», «D», «FG» и «С» — 39 400 тыс. долл. (34 900 + 4500), что составляет 80% от внешней выручки компании (39 400 / 49 300).

Итоговый вывод: сегменты «А», «В», «D», «FG» и «С» — это отчетные сегменты и по ним необходимо представлять отдельную информацию.

Данные по сегментам «Е» и «H» будут сгруппированы в категорию «Прочие сегменты».

Раскрытие информации о покупателях

Компания обязана раскрыть информацию о наличии покупателей, выручка от продаж которым составляет 10% и более от выручки компании.

Наименование покупателя, а также указание на сегмент, который предоставлял товары и услуги данному покупателю, раскрывать не нужно.

Десять процентов от выручки составляет 4930 тыс. долл. (49 300 × 10%).

«Ипсилон» обязан раскрыть, что существует покупатель 1 с выручкой 5000 тыс. долл., который превышает пороговое значение.

ГЛАВА 18. Дополнительные раскрытия информации

18.1. МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» был выпущен в 1984 году. После этого он дважды пересматривался, и в настоящее время мы работаем с версией стандарта от ноября 2009 года.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Целью стандарта является обеспечение пользователей отчетности информацией о наличии:

- связанных сторон, которые могут влиять на финансовое положение и результаты деятельности организации;
- операций со связанными сторонами, а также остатков по этим операциям;
- договорных обязательств по будущим операциям со связанными сторонами.

Отношения со связанными сторонами — это обычное явление в бизнесе. Организация может осуществлять свою деятельность не только самостоятельно, но и через дочерние компании, совместные и ассоциированные предприятия. Таким образом, организация может влиять на финансовую и операционную политику объекта инвестиций благодаря наличию контроля, совместного контроля или значительного влияния.

Верна и обратная ситуация. На отчитывающуюся организацию может оказывать влияние инвестор (физическое лицо или организация), имеющий над ней контроль, совместный контроль или значительное влияние.

Существуют различные подходы к раскрытию информации о связанных сторонах, чтобы пользователь отчетности мог оценить влияние этих сторон на организацию. Один из них — «подход корректировок» — связан с пересчетом результатов сделок со связанными сторонами по рыночным ценам. Плюс данного подхода в том, что пользователь отчетности сразу может оценить влияние на финансовую отчетность операций со связанными сторонами.

Однако влияние связанной стороны может не ограничиваться только проведением операций по цене ниже рыночной, а выражаться различным образом. Например, ин-

вестор, имеющий контроль, совместный контроль или значительное влияние, может побудить организацию:

- начать (или прекратить) какой-либо вид деятельности;
- начать (или прекратить) отношения с определенными поставщиками и покупателями;
- начать (или прекратить) научные исследования и разработки;
- осуществлять закупки или продажи в значительно больших (или меньших) объемах, чем это делала бы независимая организация.

Трудно оценить все многообразие вариантов, как связанная сторона может повлиять на отчитывающуюся компанию. Отношения между связанными сторонами могут даже не осуществляться в настоящий момент, но всегда есть вероятность их возникновения.

Поэтому Совет по международным стандартам избрал «подход раскрытий», то есть предоставление пользователям отчетности информации о связанных сторонах без проведения каких-либо пересчетов и корректировок, с тем чтобы пользователи могли самостоятельно оценить существующие риски и влияние на организацию связанных сторон.

МСФО (IAS) 24 дает следующие определения операции со связанной стороной и само определение связанной стороны (определение связанной стороны адаптировано для уровня экзамена ДипИФР-Рус).

Операция со связанной стороной — это передача ресурсов, услуг или обязательств между отчитывающейся организацией и связанной с ней стороной независимо от того, взимается ли при этом плата.

Связанная сторона (по отношению к отчитывающейся организации) — это физическое лицо или организация, которые соответствуют следующим критериям (достаточно хотя бы одного):

- **физическое лицо** (либо его близкий родственник):
 - имеющее контроль, совместный контроль или значительное влияние на деятельность отчитывающейся компании;
 - входящее в состав старшего руководящего персонала организации (либо ее материнской организации);
- **предприятие**, находящееся под контролем или совместным контролем физического лица из предыдущего пункта;
- **предприятие**, входящее в одну группу вместе с отчитывающейся организацией;
- **предприятие** совместно контролирует или оказывает значительное влияние на отчитывающуюся организацию (либо наоборот);
- **предприятие** и отчитывающаяся организация совместно контролируются третьим предприятием;
- **физическое** лицо контролирует или совместно контролирует предприятие из трех предыдущих пунктов;
- является планом по окончании трудовой деятельности.

Рисунок 18.1 поможет вам наглядно представить взаимоотношения между связанными сторонами.

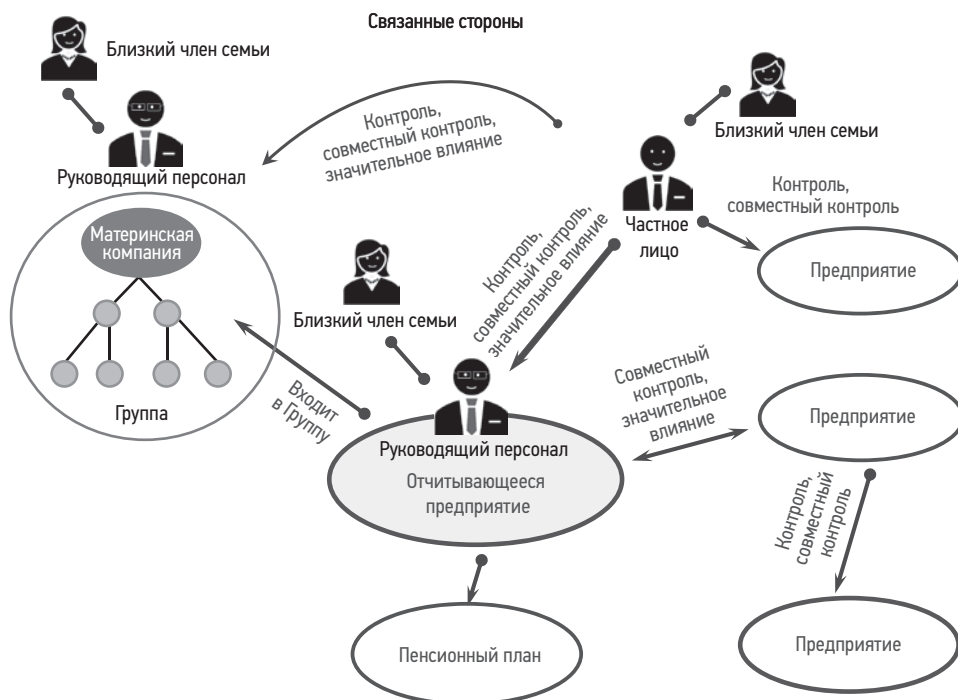


Рис. 18.1. Отчитывающееся предприятие и связанные стороны (адаптировано для экзамена ДипИФР-Рус)

Бликие члены семьи физического лица — это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на физическое лицо либо оказаться под его влиянием в ходе проведения операции.

В число членов семьи могут входить:

- дети, а также супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга) такого лица;
- дети супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица;
- иждивенцы такого лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица.

Ключевой управленческий персонал (руководящий персонал) — это лица, которые уполномочены и ответственны за планирование, управление и контроль за деятельностью организации, прямо или косвенно, в том числе директора (исполнительные или иные) этой организации.

- МСФО (IAS) 24 определяет, что **не является** связанными сторонами:
- две организации только потому, что у них общий директор или иной член ключевого управленческого персонала, или потому, что член ключевого управленческого персонала одной организации имеет значительное влияние на другую организацию;

- два участника совместного предприятия только по той причине, что они осуществляют совместный контроль над совместным предприятием;
- стороны, предоставляющие финансирование;
- отдельный покупатель, поставщик, франчайзер, дистрибьютор или генеральный агент, с которыми организация ведет значительную деятельность, лишь по причине, возникающей в результате этой экономической зависимости;
- государственные учреждения и ведомства, которые не осуществляют контроль, совместный контроль или не имеют значительного влияния на отчитывающуюся организацию, только исходя из наличия обычных операций с организацией.

Подробнее остановимся на первом пункте вышеприведенного списка. На первый взгляд кажется странным, что две организации, имеющие, допустим, общего исполнительного директора, не являются связанными сторонами, ведь исполнительный директор управляет операционной деятельностью и той и другой компании и может принимать решения об их согласованных действиях.

В то же время исполнительный директор является наемным работником и действует в рамках задач, поставленных перед ним акционерами компаний. Если акционеры обеих компаний независимы друг от друга, то и деятельность обеих компаний также независима. Сам факт того, что акционеры каждой из компаний для реализации своих задач наняли одного и того же человека, не делает их связанными сторонами.

Раскрытие информации о связанных сторонах. МСФО (IAS) 24 требует раскрывать такую информацию о связанных сторонах в примечании к финансовой отчетности:

- отношения между материнской и дочерней компаниями вне зависимости от того, проводились ли между ними операции. Иными словами, если отчитывающаяся компания материнская, она раскрывает информацию обо всех своих дочерних компаниях. Если же отчитывающаяся компания дочерняя, она раскрывает информацию о материнской компании, а также о конечной материнской компании, которая представляет финансовую отчетность;
- отношения со связанными сторонами, когда связанная сторона контролирует отчитывающуюся организацию (это может быть государственный орган или физическое лицо) независимо от того, проводились ли между ними операции;
- информация о вознаграждении ключевому управленческому персоналу, включая долгосрочные и краткосрочные вознаграждения, выходные пособия, вознаграждения по окончании трудовой деятельности и выплаты на основе акций;
- информация об операциях со связанными сторонами, включая:
 - сумму операций, условия их проведения и остатки по этим операциям (если операция проводилась на рыночных условиях, то этот факт раскрывается только в том случае, если организация может обосновать эти условия);
 - договорные обязательства по будущим операциям;
 - данные о любых предоставленных и полученных гарантиях;
 - резервы по сомнительным задолженностям и расходы по безнадежной и сомнительной задолженности связанных сторон.

Необходимо обратить внимание на то, что стандарт не требует предоставления информации обо всех связанных сторонах. Он обязывает раскрывать информацию о связанных

сторонах, если в их отношениях присутствует контроль. Информация об остальных связанных сторонах предоставляется, только если между ними проводились какие-либо операции или существуют определенные договорные обязательства.

Стандарт также не требует указывать наименования связанных сторон (кроме тех, между которыми существуют отношения контроля). Вместо этого организация группирует информацию об операциях со связанными сторонами по следующим категориям:

- материнская организация;
- организации, осуществляющие совместный контроль или имеющие значительное влияние над отчитывающейся организацией;
- дочерние организации;
- совместные и ассоциированные предприятия;
- ключевой управленческий персонал;
- другие связанные стороны.

ПРИМЕР 18.1. ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

Компания «Бета» готовит отдельную отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. Вы являетесь финансовым контролером компании «Бета». Ваш помощник, обладающий лишь общими знаниями в сфере бухгалтерского учета, подготовил на ваше имя следующий меморандум для предоставления информации о связанных сторонах.

Наша компания «Бета» является дочерней компанией для компании «Альфа». Исполнительным директором компании «Альфа» является мистер А. 1 апреля 2016 года его супруга приобрела 100% акций компании «Дельта».

Компания «Дельта» является нашим покупателем на протяжении нескольких лет. За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, «Дельта» приобрела у «Беты» товары на сумму 12 млн долл. На 30 сентября 2016 года задолженность «Дельты» перед «Бетой» составляет 2 млн долл.

В Группу «Альфа» также входит компания «Гамма». «Альфа» владеет 100-процентным пакетом акций компании «Гамма» на протяжении нескольких лет. За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, «Бета» не осуществляла никаких операций с компанией «Гамма». Взаимные остатки на 30 сентября 2015 и 2016 годов также отсутствуют.

Исполнительным директором нашей компании «Бета» является мистер Б. Мистер Б состоит в браке и имеет совершеннолетнюю дочь. В январе 2016 года дочь мистера Б приобрела товары компании «Бета» на сумму 3 тыс. долл. за наличный расчет.

Мистер Б является также исполнительным директором компании «Сигма». Акционеры компании «Сигма» никак не связаны ни с компаниями Группы «Альфа», ни с акционерами компании «Альфа». За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, «Сигма» приобрела товары у «Беты» на сумму 8 млн долл.

К сожалению, я не совсем понимаю, кто из вышеперечисленных физических лиц и организаций является связанными сторонами и какие раскрытия мы должны сделать в отношении связанных сторон.

Задание:
объясните

а) какие из упомянутых в меморандуме лиц и компаний являются связанными сторонами по отношению к компании «Бета»;

б) какие раскрытия в отношении связанных сторон из пункта «а» необходимо сделать в отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2016 года?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 18.1

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 24.

Следующие упомянутые в меморандуме лица и компании являются связанными с компанией «Бета» сторонами:

- компания «Альфа», так как она непосредственно контролирует компанию «Бета»;
- компания «Гамма», так как она является членом одной группы с компанией «Бета»;
- мистер А, так как является ключевым управленческим персоналом материнской компании;
- супруга мистера А, так как является близким членом семьи ключевого управленческого персонала материнской компании;
- компания «Дельта» с 1 апреля 2016 года, так как контролируется близким членом семьи ключевого управленческого персонала материнской компании;
- мистер Б, так как является ключевым управленческим персоналом компании «Бета»;
- супруга мистера Б, так как является близким членом семьи ключевого управленческого персонала;
- дочь мистера Б, так как является близким членом семьи ключевого управленческого персонала.

Компания «Сигма» не является связанной стороной с компанией «Бета», так как наличия общего исполнительного директора еще недостаточно для признания связанных сторон.

В отношении вышеуказанных связанных сторон необходимо раскрыть следующую информацию:

1. Материнская компания «Альфа»

Независимо от наличия операций с материнской компанией «Бета» обязана раскрыть наименование компании «Альфа» и характер контроля.

При наличии операций они должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности.

2. Операции со связанными сторонами

Подлежат раскрытию характер операций со связанными сторонами, условия их проведения, сумма операций, остатки по операциям со связанными сторонами, а также взаимные обязательства и гарантии.

Раскрытия наименования связанных сторон (кроме отношений контроля) не требуется.

Продажи за отчетный год в отношении связанных сторон, \$'000:

«Дельта» (12 000 × 6 мес. / 12 мес.)	6000
Дочь мистера «Б»	3
Итого выручка от операций со связанными сторонами	6003

Дебиторская задолженность покупателей, являющихся связанными сторонами на 30.09.2016, — 2000 тыс. долл. (краткосрочный актив).

3. Вознаграждения ключевому управленческому персоналу «Беты»

В примечаниях к финансовой отчетности компания «Бета» должна раскрыть сумму вознаграждения мистеру Б, являющемуся ключевым управленческим персоналом компании «Бета».

Раскрытие требует информации о краткосрочном и долгосрочном вознаграждении, выплатах по окончании трудовой деятельности, выходных пособиях и выплатах на основе акций.

4. Раскрытия не требуются

По следующим связанным сторонам информация не требует раскрытий, так как отсутствуют операции и взаимные обязательства с компанией «Бета» у:

- компании «Гамма»;
- мистера А;
- супруги мистера А;
- супруги мистера Б.

18.2. МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» был впервые выпущен в 1997 году. В настоящее время мы работаем с пересмотренной версией этого стандарта, которая увидела свет в декабре 2003 года.

Чем же этот показатель так важен, что Совет по МСФО посвятил ему отдельный стандарт?

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

18.2.1. Для чего нужен показатель прибыли на акцию

Прибыль на акцию (EPS, Earnings per share) — это прибыль (или убыток), приходящаяся на одну обыкновенную акцию материнской организации.

С точки зрения бухгалтера этот показатель абсолютно бесполезен, так как не входит в систему двойной записи и ничего, кроме головной боли, связанной с его расчетом, не несет.

Однако с точки зрения акционера этот показатель крайне важен, так как позволяет ему оценить:

- результативность непосредственно собственных инвестиций, то есть насколько он стал богаче, имея «на руках» определенное количество акций компании;
- эффективность использования ресурсов компании менеджментом;
- динамику результатов деятельности компании по сравнению с другими компаниями;
- капитализацию компании (показатель прибыли на акцию является базой для расчета основного рыночного показателя P/E (Price / Earnings ratio) — отношение рыночной цены акции к прибыли на акцию).

Остановимся на втором и третьем пунктах подробнее.

Допустим, мы анализируем данные о прибыли некоей компании «Альфа» за 3 года (табл. 18.1).

Таблица 18.1. Показатель прибыли компании «Альфа» за 2014–2016 годы, \$'000

2014	2015	2016
10 000	12 000	14 400

Что можно сказать о компании «Альфа»? Динамика ее прибыли положительна, прибыль растет ежегодно на 20%. Хочется даже похвалить менеджмент компании, но не будем торопиться. Анализируя только показатель прибыли, мы не можем сделать вывод о том, насколько этот уровень прибыли достаточен для компании «Альфа», насколько эффективно менеджмент компании использует ее ресурсы.

Динамика показателя прибыли не отражает эффективность использования ресурсов компании.

Возможно, вам знаком такой финансовый показатель, как «рентабельность собственного капитала» (ROE, Return on equity), — это отношение чистой прибыли к величине собственного капитала компании. Он отражает эффективность использования компанией переданных ей ресурсов.

Добавим данные о собственном капитале «Альфа» и рассчитаем значение показателя ROE (табл. 18.2).

Таблица 18.2. Финансовые показатели компании «Альфа» за 2014–2016 годы, \$'000

Показатель / годы	2014	2015	2016
Чистая прибыль за год	10 000	12 000	14 400
Собственный капитал	50 000	100 000	200 000
ROE	20%	12%	7,2%

Какой вывод можно сделать, анализируя представленные в табл. 18. 2 результаты деятельности компании? Обратите внимание, что собственный капитал компании каждый год увеличивается вдвое. Причем это происходит в основном за счет вкладов акционеров. Чистой прибыли компании явно недостаточно, чтобы настолько увеличить собственный капитал. К примеру, чистая прибыль компании в 2014 году составила 10 млн долларов. Иными словами, если предположить, что акционеры не распределяли полученную прибыль, то увеличение собственного капитала до 100 млн долл. произошло за счет прибыли компании на сумму 10 млн долл. и за счет вкладов акционеров на сумму 40 млн долл.

Теперь вернемся к показателю ROE. Несмотря на то что акционеры передают компании ресурсы, эффективность использования этих ресурсов падает с 20% в 2014 году до 7,2% в 2016 году. Чтобы выяснить, почему это происходит, необходим дополнительный анализ. Возможно, компания на протяжении 2 лет инвестирует в какой-то крупный проект, от которого еще нет отдачи, а возможно, причина просто в том, что менеджмент управляет компанией «спустя рукава». Но мы остановимся на этом этапе и просто констатируем, что эффективность деятельности компании (и эффективность использования ее ресурсов) резко снизилась.

Теперь обратимся к показателю «прибыль на акцию» (EPS).

Динамика показателя прибыли на акцию также отражает эффективность использования ресурсов компании. Почему мы говорим «динамика показателя», а не сам показатель прибыли на акцию? Дело в том, что показатель прибыли на акцию мы можем анализировать только в динамике, только по сравнению с другими показателями EPS за прошлые годы.

К примеру, если анализировать единичное значение $ROE = 7,2\%$, мы можем сравнить его с банковским процентом по вкладам (допустим, 10% годовых) и сделать вывод о том, что показатель ROE, равный 7,2%, явно недостаточен. Единичный показатель прибыли на акцию невозможно сравнить с каким-то внешним эталоном, зато можно это сделать, анализируя динамику показателя EPS.

Вернемся к нашему примеру с компанией «Альфа» и введем данные о количестве выпущенных простых акций, а затем рассчитаем значение прибыли на акцию (табл. 18.3).

Таблица 18.3. Динамика прибыли на акцию компании «Альфа» за 2014–2016 годы

Показатель / годы	2014	2015	2016
Чистая прибыль за год, \$'000	10 000	12 000	14 400
Количество акций, тыс. штук	1000	1800	3560
Прибыль на акцию, EPS, \$/акцию	10	6,67	4,04
Динамика прибыли на акцию (изменение к предыдущему году в процентах)	–	(33,3)	(39,4)

Примечание. Количество выпущенных акций рассчитывается исходя из рыночной цены в 50 долларов за акцию. К примеру, увеличение капитала в 2015 году до 100 млн долл. было обеспечено: на 10 млн долл. — прибылью прошлого 2014 года и на 40 млн долл. — выпуском 800 тыс. акций по цене 50 долл. за акцию.

Динамика показателя прибыли на акцию, как и показатель ROE, отражает эффективность использования ресурсов компании, так как предполагается, что каждый дополнительный выпуск акций приносит компании дополнительные ресурсы. Из табл. 18.3 видно, что держатель одной акции с каждым годом становится богаче, но прирост этого богатства с каждым годом уменьшается (с 10 долл. на акцию в 2014 году до 4,04 долл. на акцию в 2016 году).

Еще раз отметим, что динамика показателя прибыли на акцию отражает эффективность использования компанией ресурсов, только если каждая эмиссия акций сопровождается передачей в компанию ресурсов.

Влияние на показатель EPS бонусного выпуска акций

Однако на практике эмиссия акций не всегда сопровождается передачей в компанию ресурсов. Существует «бонусный» выпуск акций, когда эмитированные акции распределяются между существующими акционерами без возмещения (то есть бесплатно). Для чего данный тип выпуска акций нужен акционерам, мы рассмотрим чуть позже, а сейчас сосредоточимся на последствиях бонусного выпуска.

Допустим, компания «Альфа» в 2016 году произвела бонусный выпуск акций, предоставив каждому из существующих акционеров по одной акции на каждую ранее выпущенную акцию. В результате бонусного выпуска у «Альфы» стало 7,12 млн акций (3,56 млн акций × 2). Если мы сейчас рассчитаем значение прибыли на акцию, то показатель EPS составит 2,02 долл. на акцию (14 400 / 7120).

Иными словами, показатель прибыли на акцию упал вдвое просто из-за того, что компания увеличила количество своих акций вдвое (никакие новые ресурсы для своей деятельности при этом компания не получила). Если все оставить как есть, то динамика прибыли на акцию перестанет отражать эффективность использования ресурсов.

Чтобы этого не произошло, Совет по МСФО вводит требование **ретроспективной корректировки**.

Если в результате эмиссии, имеющей бонусный элемент, количество находящихся в обращении обыкновенных акций увеличивается, то рассчитанные в предыдущие периоды показатели базовой и разводненной прибыли ретроспективно корректируются.

Другими словами, возвращаясь к данным в таблице 18.3, нам необходимо ретроспективно скорректировать данные о прибыли на акцию, уменьшив их значение вдвое (результаты корректировки представлены в табл. 18.4).

Таблица 18.4. Динамика прибыли на акцию компании «Альфа» за 2014–2016 годы (с учетом ретроспективной корректировки)

Показатель / годы	2014	2015	2016
Чистая прибыль за год, \$'000	10 000	12 000	14 400
Количество акций, тыс. штук	1000	1800	7120*
Прибыль на акцию, EPS (\$/акцию) до корректировки	10	6,67	2,02
Корректировочный коэффициент **	2	2	–
Прибыль на акцию, EPS (\$/акцию) после ретроспективной корректировки	5	3,33	2,02
Динамика прибыли на акцию (изменение к предыдущему году в процентах)	–	(33,3)%	(39,4)%

Примечание:

* Количество акций после бонусного выпуска.

** Прежнее значение EPS делится на корректировочный коэффициент.

Таким образом, требование о ретроспективной корректировке сохраняет возможность для акционеров оценить динамику изменения прибыли в расчете на одну обыкновенную акцию, исключив влияние бонусных (то есть бесплатных) выпусков акций.

Изменение (динамика) прибыли на акцию из года в год может анализироваться как для выбранной компании, так и в сравнении с другими компаниями-конкурентами.

Для чего нужен бонусный выпуск акций

Прежде чем мы перейдем к рассмотрению требований самого МСФО (IAS) 33, остановимся на том, для чего нужен бонусный выпуск акций.

Если рассматривать этот вопрос с точки зрения учета, то бонусный выпуск акций — абсолютно бесполезная операция. Мы пропорционально увеличиваем количество акций у существующих акционеров. И делаем это бесплатно. Данная операция не приводит к изменению значения ни одного показателя финансовой отчетности компании. Единственное исключение — это выплата дивидендов акциями. Но и в этом случае итоговое значение собственного капитала не меняется, просто сумма, эквивалентная величине дивидендов, исключается из нераспределенной прибыли и включается в показатель акционерного капитала и эмиссионного дохода. Тем не менее акционеры активно используют бонусный выпуск акций, достигая определенных тактических целей на рынке, в частности, для манипулирования ценой акции и для влияния на активность торговли акциями.

Существует определенная зависимость между активностью торговли по акции и ее ценой (мы рассматриваем одинаковые с точки зрения риска и доходности компании). Чем ниже цена акции, тем выше ее ликвидность: спекулятивному инвестору легче ее приобрести и легче из нее выйти. Представьте, акция рыночной стоимостью 1 тыс. долл. вряд ли привлечет мелких инвесторов — слишком большая сумма требуется для приобретения пакета даже в несколько акций, слишком большой риск изменения цены акции в неблагоприятном направлении. Иное дело акция рыночной стоимостью в один доллар. В такую акцию легко войти и несложно выйти.

Что же может получить контролирующий акционер от бонусного выпуска акций?

Допустим, акционер контролирует 55% акций компании (остальные акции свободно обращаются на рынке). Всего выпущено 10 млн акций. Капитализация компании составляет 200 млн долл. (то есть рыночная цена акции составляет 20 долл.).

Контролирующий акционер принимает решение о бонусном выпуске акций 1:1, когда каждому существующему акционеру бесплатно предоставляется такое же количество акций, какое у него было до выпуска. Иначе говоря, общее количество акций компании увеличивается вдвое — до 20 млн акций.

Кажется, что участники рынка, понимая суть проведенной операции, должны оценить каждую акцию компании в 10 долларов (20 долларов / 2). Но за счет снижения цены акции торговый оборот по ней увеличился, снижение не происходит пропорционально увеличению количества акций.

Допустим, рыночная цена акции стабилизировалась на уровне 10,5 долл.

Теперь посмотрим, что получил от этой операции контролирующий акционер.

Рыночная стоимость пакета акций контролирующего акционера (до бонусной эмиссии) — 110 млн долл. ($10 \text{ млн акций} \times 55\% \times 20 \text{ долл.}$).

Рыночная стоимость пакета акций контролирующего акционера (после бонусной эмиссии) — 115,5 млн долл. в ($20 \text{ млн акций} \times 55\% \times 10,5 \text{ долл.}$).

Иными словами, контролирующий акционер в результате простого решения о бонусной эмиссии акций увеличил рыночную стоимость своего пакета на 5,5 млн долл.

Вот почему акционеры достаточно часто используют такой инструмент, как бонусный выпуск акций.

Ограничения показателя «прибыль на акцию»

При анализе динамики прибыли на акцию необходимо помнить, что показатель прибыли — это бухгалтерский показатель, на который большое влияние оказывает при-

меняемая предприятием учетная политика. Два промышленных предприятия (то есть предприятия, значительная часть ресурсов которых инвестирована в основные средства) при одинаковых показателях могут иметь абсолютно разную чистую прибыль только по причине использования разных методов амортизации основных средств.

Кроме учетной политики, необходимо принимать во внимание влияние на прибыль нефинансовых факторов. В краткосрочном периоде компания может вообще не ставить перед собой цель максимизации прибыли. Допустим, компания реализует маркетинговую стратегию по захвату рынка. В этот период она устанавливает цены на минимально возможном для нее уровне, стараясь охватить как можно большую часть рынка и одновременно снизить заинтересованность конкурентов в работе на таком низкомаржинальном рынке. Стратегически компания работает над тем, чтобы в перспективе генерировать значительный доход и прибыль, но в тактическом плане прибыль компании в этот период находится на минимальном уровне.

После этого небольшого введения в тему «прибыль на акцию» мы готовы перейти к рассмотрению требований стандарта.

18.2.2. Базовый показатель прибыли на акцию

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» обязателен для компаний, акции которых обращаются на бирже.

Базовая прибыль на акцию (EPS, Earnings per share) — это прибыль (или убыток), приходящаяся на одну обыкновенную акцию материнской организации.

В зависимости от того, готовим мы отчетность отдельного предприятия или группы компаний, расчет показателя прибыли на акцию несколько различается.

Для отчетности отдельной компании формула такая:

$$\text{Базовая EPS} = \frac{\text{PAT} - \text{Дивиденды по привилегированным акциям}}{\text{Средневзвешенное количество обыкновенных акций}}$$

где PAT (Profit after tax) — прибыль после налогообложения.

Для консолидированной отчетности используют следующую формулу:

$$\text{Базовая EPS} = \frac{\text{PAT (контролирующей доли)} - \text{Дивиденды по привилегированным акциям}}{\text{Средневзвешенное количество обыкновенных акций материнской компании}}$$

Из числителя каждого показателя мы убираем сумму дивидендов по привилегированным акциям, так как часть прибыли после налогообложения относится к акционерам — держателям привилегированных акций.

ПРИМЕР 18.2. ПРИБЫЛЬ НА АКЦИЮ ДЛЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОТЧЕТНОСТИ ОТДЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Компания «Альфа» является материнской компанией группы «Альфа». По требованию биржи, на которой котируются акции «Альфы», компания должна представлять как консолидированную, так и отдельную отчетность.

В отдельной отчетности компании «Альфа» показатель прибыли после налогообложения составлял 5 млн долл. В консолидированной отчетности этот же показатель был равен 8 млн долл., из которых 7,1 млн долл. приходилось на долю контролирурующих акционеров, а 0,9 млн долл. — на долю неконтролирующих акционеров.

В течение отчетного периода компания «Альфа» выплатила дивиденды в сумме 20 центов на одну обыкновенную акцию и 50 центов на каждую привилегированную акцию.

В течение отчетного периода количество обыкновенных и привилегированных акций не менялось. «Альфа» выпустила 10 млн обыкновенных и 2 млн привилегированных акций.

Задание:

рассчитайте значение базовой прибыли на акцию, которое компания «Альфа» должна представить в своей отдельной и консолидированной отчетности.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 18.2

Дивиденды по привилегированным акциям — 1000 тыс. долл. (2000 тыс. акций × 0,5).

EPS для отдельной отчетности

Чистая прибыль, относящаяся к держателям обыкновенных акций, — 4000 тыс. долл. (5000 – 1000).

EPS для отдельной отчетности — 40 центов на акцию (4000 / 10 000 тыс. акций).

EPS для консолидированной отчетности

Чистая прибыль группы, относящаяся к держателям обыкновенных акций, — 6100 тыс. долларов (7100 – 1000).

EPS для консолидированной отчетности — 61 цент на акцию (6100 / 10 000 тыс. акций).

Расчет числителя в формуле прибыли на акцию, как мы уже убедились, не представляет никакой сложности. А вот расчет знаменателя не так прост, и ему посвящена значительная часть стандарта.

Средневзвешенное количество акций в течение отчетного периода — это количество обыкновенных акций, взвешенное с учетом фактора времени.

На экзамене ДипИФР-Рус количество акций в отчетном периоде может изменяться в результате одного или нескольких выпусков акций. Вам могут встретиться три вида выпуска:

- выпуск акций по полной рыночной цене;
- бонусный выпуск акций — когда акции распространяются бесплатно среди существующих акционеров;
- выпуск прав на приобретение акций по льготной цене (ниже рыночной) — это сочетание выпуска по рыночной цене и бонусного выпуска акций. На экзамене ДипИФР-Рус считается, что все выпущенные права реализованы, то есть их держатели выкупили акции по специальной льготной цене.

Выпуск прав обычно распространяется между существующими акционерами. Цель выпуска прав обычно заключается в получении ресурсов от существующих акционеров для реализации какого-то проекта компании. Именно поэтому специальная цена акции не связана с рыночной стоимостью, а зависит от объема средств, необходимых компании для реализации проекта, который согласились финансировать акционеры.

Как мы уже говорили, чтобы динамика показателя прибыли на акцию отражала эффективность использования компанией ресурсов, стандарт требует ретроспективной корректировки количества акций в обращении на специальный коэффициент, учитывающий долю бесплатно выпущенных акций.

Требование о ретроспективной корректировке распространяется не только на предыдущие (сравнительные) периоды, но и на количество акций в отчетном периоде. В случае, если при выпуске акций имеется элемент бонусного выпуска, то количество акций, находящихся в обращении до этого момента, увеличивается на корректирующий коэффициент.

$$\text{Корректирующий коэффициент} = SP / \text{TERP},$$

где SP (Share price) — справедливая стоимость акции непосредственно перед выпуском прав; TERP (Theoretical ex-rights price) — теоретическая справедливая стоимость акции без прав (если все права будут реализованы).

Теоретическая цена акции (TERP), естественно, не будет совпадать с рыночной ценой акции после выпуска прав. Теоретическая цена математически учитывает изменение справедливой стоимости акции в зависимости от количества ресурсов, получаемых компанией в результате выпуска акций, имеющих бонусный элемент. При этом теоретическая справедливая стоимость акции равна:

$$\text{TERP} = (SP \times N_0 + RP \times N_{\text{выпуск}}) / (N_0 + N_{\text{выпуск}}),$$

где RP — специальная (льготная) цена, по которой производится выпуск акций; N_0 — количество акций непосредственно перед выпуском; $N_{\text{выпуск}}$ — количество выпущенных акций.

В связи с тем, что при бонусном выпуске новые акции распространяются среди существующих акционеров бесплатно, можно считать, что специальная цена акции в формуле TERP равна нулю. Таким образом, теоретическая цена акции без прав после бонусного выпуска равна:

$$\text{TERP} = (SP \times N_0) / (N_0 + N_{\text{выпуск}}).$$

Подставляя это значение в формулу корректирующего коэффициента, получим, что для бонусного выпуска акций:

$$\begin{aligned} \text{Корректирующий коэффициент} &= SP / \text{TERP} = SP / ((SP \times N_0) / (N_0 + N_{\text{выпуск}})) = \\ &= (N_0 + N_{\text{выпуск}}) / N_0 \end{aligned}$$

$$\text{Корректирующий коэффициент} = (N_0 + N_{\text{выпуск}}) / N_0,$$

где $(N_0 + N_{\text{выпуск}})$ — общее количество акций после бонусного выпуска; N_0 — количество акций непосредственно перед бонусным выпуском.

Строго говоря, мы можем использовать формулу корректирующего коэффициента бонусного выпуска и для случая определения корректирующего коэффициента при выпуске прав.

Тогда значения показателей N_0 и $N_{\text{выпуск}}$ мы будем интерпретировать следующим образом:

- $N_{\text{выпуск}}$ — количество бесплатно выпущенных акций при выпуске прав;
- $(N0 + N_{\text{выпуск}})$ — общее количество акций после выпуска прав;
- $N0$ — количество акций (в общем количестве акций после выпуска прав), выпущенных по полной рыночной стоимости.

Хотя формула корректирующего коэффициента бонусного выпуска более проста, мы не рекомендуем ее использовать на экзамене для расчета корректирующего коэффициента при выпуске прав, так как баллы даются за правильно примененную технику расчета (то есть технику расчета с использованием показателя TERP). В то же время формула расчета корректирующего коэффициента бонусного выпуска позволит вам проверить и правильность расчета корректирующего коэффициента при выпуске прав.

Рассмотрим расчет корректирующего коэффициента при бонусном выпуске и выпуске прав.

ПРИМЕР 18.3. РАСЧЕТ ТЕОРЕТИЧЕСКОЙ ЦЕНЫ АКЦИИ И КОРРЕКТИРУЮЩЕГО КОЭФФИЦИЕНТА ДЛЯ БОНУСНОГО ВЫПУСКА И ВЫПУСКА ПРАВ

«Дельта» — публичная компания. На начало отчетного периода в обращении находилось 10 млн обыкновенных акций.

Сразу после окончания первого квартала «Дельта» провела бонусный выпуск акций, предоставив существующим акционерам две акции на каждые пять акций, находящихся у них в собственности на дату выпуска.

Сразу после окончания второго квартала «Дельта» выпустила 1 млн акций по полной рыночной цене.

Сразу после окончания третьего квартала «Дельта» выпустила права на приобретение акций и полностью разместила их среди акционеров, предложив приобрести одну обыкновенную акцию на каждые три, находящиеся в их собственности, по цене 1,2 долл. за штуку. Справедливая стоимость одной обыкновенной акции на конец третьего квартала отчетного периода была равна 2 долл. на акцию.

Задание:

рассчитайте значение корректировочных коэффициентов для бонусного выпуска акций и выпуска прав.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 18.3

Бонусный выпуск

Количество выпущенных акций — 4000 тыс. акций ($10\,000 \text{ тыс.} \times 2/5$).

Общее количество акций после выпуска — 14 000 тыс. акций ($10\,000 + 4000$).

Корректировочный коэффициент — 1,4 ($14\,000 / 10\,000$).

Выпуск по полной рыночной цене

Общее количество акций после выпуска — 15 000 тыс. акций ($14\,000 + 1000$).

Выпуск прав

Количество выпущенных акций — 5000 тыс. акций ($15\,000 \text{ тыс.} \times 1/3$).

Общее количество акций после выпуска — 20 000 тыс. акций ($15\,000 + 5000$).

Теоретическая цена без прав.

TERP — 1,8 долл. на акцию ($((15\,000 \times 2 + 5000 \times 1,2) / 20\,000)$).

Корректирующий коэффициент — 1,1111 (2 / 1,8).

Ответ: корректирующий коэффициент при бонусном выпуске равен 1,4, при выпуске прав равен 1,1111.

Покажем на примере данных задачи 18.3, как работает формула корректировочного коэффициента бонусного выпуска в случае с выпуском прав.

Мы можем разделить общее количество выпущенных акций при выпуске прав на акции, выпущенные по полной рыночной стоимости, и на акции, выпущенные бесплатно (вот почему говорят, что выпуск прав имеет бонусный элемент).

Количество акций, эквивалентных акциям, выпущенным по полной рыночной стоимости, — 3000 тыс. акций ($5000 \times 1,2 / 2$).

Количество бесплатно выпущенных акций (бонусный элемент) — 2000 тыс. акций ($5000 - 3000$).

Общее количество акций после проведения бонусного выпуска — 20 000 тыс. штук.

Напомним, что формула расчета корректировочного коэффициента для выпуска прав имеет следующий вид:

$$\text{Корректирующий коэффициент} = (N0 + N_{\text{выпуск}}) / N0,$$

где $N_{\text{выпуск}}$ — количество бесплатно выпущенных акций при выпуске прав; $(N0 + N_{\text{выпуск}})$ — общее количество акций после выпуска прав; $N0$ — количество акций (в общем количестве акций после выпуска прав), выпущенных по полной рыночной стоимости.

Тогда корректировочный коэффициент равен 1,1111 ($20\,000 / (20\,000 - 2000)$).

Фактически корректировочный коэффициент — это доля увеличения общего количества акций на бесплатно выпущенные акции.

При расчете средневзвешенного количества акций за год на этот корректировочный коэффициент необходимо умножить количество акций, бывших в обращении перед выпуском акций, в котором присутствовал бонусный элемент. Другими словами, каждому выпуску акций, имеющему бонусный элемент, соответствует свой корректировочный коэффициент.

В общем случае форма расчета средневзвешенного количества акций в течение отчетного периода имеет вид, как в табл. 18.5. Там представлена форма расчета средневзвешенного количества акций для двух выпусков акций, причем оба выпуска имеют бонусный элемент (и каждому выпуску соответствует свой корректировочный коэффициент).

Таблица 18.5. Форма расчета средневзвешенного количества акций в течение отчетного периода

Период	Формула	Итог
С начала года до 1-го выпуска	Кол-во акций _{на начало года} × Кол-во мес./12 × Коэф.1 × Коэф.2	X
От 1-го выпуска до 2-го выпуска	Кол-во акций _{после 1-го выпуска} × Кол-во мес./12 × Коэф.2	X
От 2-го выпуска до конца года	Кол-во акций _{после 2-го выпуска} × Кол-во мес./12	X
Итого средневзвешенное количество акций		X

Рассчитаем средневзвешенное значение акций для условий примера 18.3.

ПРИМЕР 18.4. РАСЧЕТ СРЕДНЕВЗВЕШЕННОГО КОЛИЧЕСТВА АКЦИЙ

Условие предыдущего примера.

Задание:

рассчитайте средневзвешенное количество акций в отчетном периоде.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 18.4

Расчет средневзвешенного количества акций:

Период	Формула расчета	Итог (тыс. акций)
С начала года до бонусного выпуска	$10\,000 \text{ тыс. акций} \times 3 \text{ мес.} / 12 \times 1,4 \times 1,1111$	3889
После бонусного выпуска до выпуска по рыночной цене	$14\,000 \text{ тыс. акций} \times 3 \text{ мес.} / 12 \times 1,1111$	3889
После выпуска по рыночной цене до выпуска прав	$15\,000 \text{ тыс. акций} \times 3 \text{ мес.} / 12 \times 1,1111$	4167
После выпуска прав до конца года	$20\,000 \text{ тыс. акций} \times 3 \text{ мес.} / 12$	5000
Итого средневзвешенное количество акций		16 945

Соединим все рассмотренные элементы в задаче экзаменационного уровня.

ПРИМЕР 18.5. РАСЧЕТ БАЗОВОЙ ПРИБЫЛИ НА АКЦИЮ

«Ипсилон» — публичная компания. За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, прибыль компании после налогообложения составляла 42 млн долл. Прекращаемой деятельности в компании не было. На 1 октября 2015 года в обращении находилось 80 млн обыкновенных и 50 млн привилегированных акций «Ипсилон». Привилегированные акции были правильно отражены в составе капитала в отчете о финансовом положении компании. За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, «Ипсилон» объявила и выплатила дивиденды в размере 15 центов за акцию держателям обыкновенных акций и в размере 10 центов за акцию владельцам привилегированных акций.

30 ноября 2015 года «Ипсилон» выпустила права на приобретение акций и полностью разместила их среди акционеров, предложив приобрести одну обыкновенную акцию на каждые четыре, находящиеся в их собственности, по 1,60 долл. за штуку. Справедливая стоимость одной обыкновенной акции на 30 ноября 2015 года равна 2,56 долл.

28 февраля 2016 года «Ипсилон» выпустила 26 млн обыкновенных акций по полной рыночной стоимости.

31 июля 2016 года «Ипсилон» провела бонусный выпуск акций, предоставив существующим акционерам одну акцию на каждые 10 акций, находящихся у них в собственности на эту дату.

Прибыль на акцию, отраженная в финансовой отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2015 года, составляла 30 центов.

Задание:

рассчитайте базовую (включая сравнительные данные) прибыль на акцию компании «Ипсилон» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 18.5**1. Расчет прибыли для целей определения прибыли на акцию**

Дивиденды по привилегированным акциям — 5000 тыс. долл. ($50\,000 \times 0,1$). Прибыль, относящаяся к владельцам обыкновенных акций, — 37 000 тыс. долл. ($42\,000 - 5000$).

2. Выпуск прав

Количество выпущенных акций — 20 000 тыс. акций ($80\,000 \times \frac{1}{4}$).

Всего акций после выпуска прав — 100 000 тыс. акций ($80\,000 + 20\,000$).

Расчет теоретической справедливой стоимости на акцию:

TERP — 2,368 долл. на акцию ($(8 \times 2,56 + 2 \times 1,6) / 10$).

Корректирующий коэффициент — 1,081 ($2,56 / 2,368$).

Альтернативный расчет корректирующего коэффициента

(приведен справочно)

Количество бесплатных акций в выпуске — 7500 тыс. штук ($20\,000 - 20\,000 \times 1,6 / 2,56$).

Количество акций, выпущенных по рыночной цене, в общем количестве акций после выпуска прав — 92 500 тыс. штук ($100\,000 - 7500$).

Корректирующий коэффициент — 1,081 ($100\,000 / 92\,500$).

3. Выпуск по рыночной цене

Всего акций после выпуска по рыночной цене — 126 000 тыс. акций ($100\,000 + 26\,000$).

4. Бонусный выпуск

Количество выпущенных акций — 12 600 тыс. акций ($126\,000 \times 1/10$).

Всего акций после бонусного выпуска — 138 600 тыс. акций ($126\,000 + 12\,600$).

Корректирующий коэффициент — 1,1 ($138\,600 / 126\,000$).

5. Расчет средневзвешенного количества акций в обращении

Период	тыс. акций
На начало года до 30.11.15 (2 мес.): $80\,000 \times 2 \text{ мес.} / 12 \times 1,081 \times 1,1$	15 855
С 30.11.15 (выпуск прав) до 28.02.16 (3 мес.): $100\,000 \times 3 \text{ мес.} / 12 \times 1,1$	27 500
С 28.02.16 (выпуск по рыночной цене) до 31.07.16 (5 мес.): $126\,000 \times 5 \text{ мес.} / 12 \times 1,1$	57 750
С 31.07.16 (бонусный выпуск) до конца года (2 мес.): $138\,600 \times 2 \text{ мес.} / 12$	23 100
Итого средневзвешенное количество акций	124 205

6. Расчет базовой и сравнительной прибыли на акцию

Базовая EPS за отчетный год — 29,8 цента (37 000 / 124 205).

Сравнительная EPS за год, закончившийся 30.09.15, — 25,2 цента (30 центов / 1,081 / 1,1).

При решении примера 18.5 обратите внимание на следующие моменты:

1. Если корректировочный коэффициент не получается равным, оставляйте как минимум 3-4 знака после запятой (1,081). Так вы избежите слишком грубого округления количества акций.
2. Обычно в экзаменационных задачах прибыль на акцию считается в центах. При расчете в центах оставляйте одну цифру после запятой (29,8 цента).
3. Корректировка сравнительного значения прибыли на акцию за прошлый год производится на все корректировочные коэффициенты. При этом корректировочные коэффициенты уменьшают прибыль на акцию прошлого года (то есть значение прибыли на акцию прошлого года необходимо разделить на корректировочный коэффициент).

Представление значений прибыли на акцию в финансовой отчетности

МСФО (IAS) 33 требует, чтобы организация представляла значения базовой и разводненной прибыли на акцию в отчете о совокупном доходе.

Если отчет о совокупном доходе состоит из отчета о прибыли или убытке и отчета о прочем совокупном доходе, то базовая и разводненная прибыль на акцию представляются в отчете о прибыли или убытке.

Если организация имеет прекращенную деятельность, то в отчете о совокупном доходе представляется базовая прибыль на акцию и разводненная прибыль на акцию только от продолжающейся деятельности (то есть значение прибыли на акцию не рассчитывается от совокупного значения прибыли как от продолжающейся, так и от прекращенной деятельности). При этом базовая прибыль на акцию и разводненная прибыль на акцию от прекращающейся деятельности может представляться как в отчете о совокупном доходе, так и в примечаниях к финансовой отчетности.

18.2.3. Разводненный показатель прибыли на акцию

Финансовые специалисты относят возникновение термина «разводненная прибыль на акцию» (diluted earnings per share) к началу XIX века, когда легендарный аферист Дэниел Дрю (Daniel Drew, 1797–1879) начинал свою карьеру с торговли крупным рогатым скотом. Перед тем как пригнать скот к месту продажи, он кормил животных солью, и, мучаясь жаждой, они поглощали воду в огромных количествах. «Разводненные» таким образом быки и коровы продавались с весомой наценкой, что позволило «заботливому» торговцу сколотить по тем временам немалое состояние.

Возможно, эта история так и осталась бы фермерской байкой, но через некоторое время Дэниел Дрю начал спекуляции на Нью-Йоркской фондовой бирже, активно используя возможности разводнения акционерного капитала (то есть увеличения количества акций за счет конвертации потенциальных акций в обыкновенные).

В чем идея данной сделки?

Представьте, что некую компанию рынок оценивает в 100 млн долл. В обращении находится 10 млн акций компании. Выходит, рыночная стоимость одной акции — 10 долл. Крупный акционер владеет 51% акций. Будучи при этом казначеем компании, он вступает в сговор с ее руководством и от имени компании эмитирует конвертируемые облигации с правом их держателя выбрать способ погашения облигации денежными средствами или обыкновенными акциями компании. Естественно, этот крупный акционер выкупает весь выпуск конвертируемых облигаций. Почему участники этой аферы не могли просто выпустить дополнительные акции? Потому что для выпуска акций необходимо уведомление всех акционеров, и тогда бы вся операция потеряла смысл.

Итак, наши герои выпускают конвертируемый облигационный заем на сумму 20 млн долл. и тут же выкупают его с отсрочкой платежа. Облигации дают право на получение 2,5 млн акций компании, которым они немедленно пользуются (обратите внимание, что участники аферы уже оценивают одну акцию по 8 долл., то есть как 100 млн долл. / 125 млн акций).

Далее на рынок начинают вбрасываться слухи об очень серьезных успехах компании и скором подорожании акций. Участники рынка начинают активно скупать акции, тем самым поднимая цену до 10,5; 11; 12... долларов за акцию. Слух самоподтверждается, и участники рынка уже воспринимают его как объективную информацию. На цене 14 долл. за акцию на рынок выходят наши герои и продают пакет в 2,5 млн акций на сумму 35 млн долл. и из вырученных средств 20 млн долл. вносят на счет компании в оплату облигационного займа.

Через некоторое время участники рынка понимают свою ошибку и начинают сбрасывать приобретенные акции в надежде минимизировать убытки. Возникает паника. Цена акций в результате паники падает до 6 долларов за акцию (что значительно ниже их справедливой стоимости).

На этом этапе крупный акционер докупает на рынке 1,275 млн акций на сумму 7,65 млн долл., чтобы не потерять контроль над компанией (у нашего крупного акционера снова 51% акций (5,1 млн акций, которые были до сделки, + 1,275 млн акций = 6,375 млн акций, что составляет 51% от общего количества акций в 12,5 млн штук).

Через некоторое время рынок успокаивается, и цена акции возвращается к своей справедливой стоимости 8 долл. за акцию (100 млн долл. / 12,5 млн акций).

Что получается в сухом остатке? Участники аферы получили 35 млн долл. от участников рынка. 20 млн долл. были внесены в компанию. При этом с точки зрения компании эту сумму можно рассматривать как эмиссию акций по цене 8 долл. за акцию. 7,65 млн долларов были уплачены за восстановление контроля за компанией.

Таким образом, наши герои получили 7,35 млн долл. наличными и 20 млн долл. на развитие контролируемой ими же компании.

Почему подобная операция стала возможна? Причина одна — участники рынка не имели информацию о конвертируемых инструментах, которые позволяют получить обыкновенные акции в обход общего собрания акционеров.

Безусловно, подобная операция на современном регулируемом рынке вряд ли осуществима. Выпуск конвертируемых инструментов проходит через процедуру одобрения собранием акционеров. Однако после выпуска этих конвертируемых инструментов

акционеры теряют контроль над эмиссией акций в рамках, установленных правилами выпуска инструментов. Почему? Потому что именно держатели этих инструментов (опционов на акции, конвертируемых облигаций и конвертируемых привилегированных акций) принимают решение, конвертировать свои ценные бумаги в акции или нет.

Поэтому для существующих и потенциальных инвесторов очень важна информация о **разводненной прибыли на акцию**.

Разводненная прибыль на акцию — это гипотетическая прибыль на акцию, рассчитанная с учетом предположения о том, что все потенциальные акции конвертированы в обыкновенные акции.

Потенциальная обыкновенная акция — финансовый инструмент или другой контракт, который может наделить своего держателя правом собственности на обыкновенные акции.

Показатель разводненной прибыли на акцию необходим акционерам, так как показывает, насколько показатель прибыли на акцию чувствителен к изменению структуры капитала, над которой у компании нет контроля.

Таким образом, существующий и потенциальный инвесторы могут оценить риск возможного падения прибыли на акцию в результате конвертации потенциальных акций в обыкновенные. С учетом данной оценки инвестор будет принимать решение о дополнительном приобретении, продаже или удержании акций.

Соотношение показателя базовой прибыли на акцию и разводненной прибыли на акцию также позволяет акционеру оценить, насколько сильно может снизиться рыночная цена акции в результате конвертации потенциальных акций в обыкновенные (данный вопрос выходит за пределы программы ДипИФР-Рус).

В качестве источников потенциальных акций на экзамене ДипИФР-Рус обычно рассматриваются три конвертируемых инструмента:

- опционы (варранты) на акции — финансовые инструменты, дающие владельцу право покупки акций по определенной цене;
- конвертируемые облигации — облигации с правом конвертации в обыкновенные акции;
- конвертируемые привилегированные акции — привилегированные акции с правом конвертации в обыкновенные акции.

Однако в некоторых случаях вышеприведенные инструменты могут не оказывать разводняющего эффекта. Допустим, при конвертации облигаций в обыкновенные акции у компании исчезают расходы на финансирование, и за счет этого показатель прибыли на акцию может даже увеличиться.

Поэтому стандарт рассматривает два эффекта от конвертации потенциальных акций в обыкновенные: разводнение и антиразводнение.

Разводнение — это уменьшение прибыли (или увеличения убытка) на акцию в результате предположения о том, что все потенциальные акции конвертированы в обыкновенные.

Антиразводнение — это увеличение прибыли (уменьшение убытка) на акцию в результате предположения о том, что все потенциальные акции конвертированы в обыкновенные акции.

Важно знать, что показатель разводненной прибыли на акцию представляется в отчетности, если его значение меньше показателя базовой прибыли на акцию. Если значение разводненной прибыли на акцию больше базовой прибыли на акцию, то значение разводненной прибыли на акцию принимается равным показателю базовой прибыли на акцию.

Рассмотрим влияние на прибыль на акцию каждого из инструментов.

Опционы на приобретение акций по специальной цене. Опционы всегда имеют разводняющий эффект, так как опцион дает право приобретения акции по специальной цене и эта цена ниже справедливой стоимости.

Как и в случае с выпуском прав, мы можем разделить общее количество потенциальных акций, которые могут быть выпущены при исполнении опциона, на акции, выпускаемые:

- по полной рыночной стоимости;
- бесплатно (бонусный элемент).

Количество бесплатных акций, которые могут быть выпущены при исполнении опциона, определяется по формуле:

$$\text{Количество бесплатных акций} = N - ((N \times OP) / SP),$$

где N — общее количество потенциальных акций в опционе; OP — специальная цена приобретения акций; SP — средняя рыночная цена акции за отчетный период.

Допустим, у сотрудников компании имеются 10 млн опционов на приобретение акций по специальной цене 2 долл. за акцию. Средняя рыночная цена акции за отчетный период составляет 8 долл. на акцию.

Тогда количество потенциальных акций, которые могут быть выпущены бесплатно, — 7,5 млн акций ($10 - 10 \times 2 / 8$).

Именно эти 7,5 млн акций должны будут учитываться при расчете разводняющего эффекта опционов.

Иногда возникает вопрос: чем отличается выпуск прав от выпуска опционов, ведь в обоих случаях мы приобретаем акцию по специальной цене?

На самом деле такое разделение условно, и выпущенные права по сути — опционы. Однако это разделение поддерживается на экзамене ДипИФР-Рус, чтобы отделить фактический выпуск акций в отчетном периоде в результате реализации прав от потенциальных акций (права на приобретение которых еще не реализованы в отчетном периоде).

Поэтому для экзамена ДипИФР-Рус:

- выпуск прав — это реализованные в отчетном периоде права на приобретение акций по специальной цене, завершившееся выпуском акций;
- опцион — это не реализованное в отчетном периоде право на приобретение обыкновенной акции по специальной цене в будущем.

Конвертируемые облигации. Конвертируемые облигации могут иметь как разводняющий, так и антиразводняющий эффект, так как их конвертация в обыкновенные акции будет воздействовать на чистую прибыль.

Воздействие конвертируемых облигаций на чистую прибыль связано с тем, что при конвертации у предприятия исчезают процентные расходы (расходы на финансирование), связанные с этими облигациями. При этом необходимо учитывать воздействие налога на прибыль, так как в числителе формулы расчета прибыли на акцию стоит чистая прибыль после налогообложения.

При конвертации облигаций в акции прибыль будет увеличена на следующую величину:

$$\text{Увеличение прибыли} = \text{Расходы на финансирование} \times (1 - \text{ставка налога}).$$

Важно помнить, что сумма расхода на финансирование по конвертируемым облигациям зависит не от ставки, по которой выплачиваются проценты держателям облигаций, а от эффективной ставки и величины компонента обязательства.

При расчете разводненной прибыли на акцию должны учитываться все потенциальные акции, которые могут быть выпущены при конвертации облигаций.

Но если конвертируемые облигации приносят в компанию ресурсы, почему же они учитываются как разводняющий элемент? Действительно, при выпуске конвертируемых облигаций ресурсы поступили в компанию. Но они поступили в прошлом, то есть уже генерируют прибыль, которая учитывается в базовой прибыли на акцию. Непосредственно при конвертации облигаций в акции никаких новых ресурсов в компанию не поступает, поэтому при расчете разводненной прибыли на акцию учитываются все потенциальные акции, которые могут быть получены при конвертации.

ПРИМЕР 18.6. ВОЗДЕЙСТВИЕ КОНВЕРТИРУЕМЫХ ОБЛИГАЦИЙ НА РАСЧЕТ РАЗВОДНЕННОЙ ПРИБЫЛИ НА АКЦИЮ

В начале отчетного периода компания выпустила 10 млн штук трехлетних конвертируемых облигаций по 6 долл. каждая. Проценты держателям облигаций выплачиваются ежегодно по ставке 5% годовых. Рыночная ставка процента, по которой компания может получить заемные ресурсы, составляет на начало отчетного периода 8% годовых.

Держатели облигаций в конце трехлетнего периода могут обменять облигации на обыкновенные акции из расчета две облигации на одну акцию.

Ставка налога на прибыль составляет 25%. Приведенная стоимость 1 доллара, уплачиваемого ежегодно в течение трехлетнего периода по ставке 8% годовых, — 2,58 долл. Приведенная стоимость 1 доллара к уплате в конце трехлетнего периода по ставке 8% годовых составляет 79,4 цента.

Задание:

определите величину корректировки показателя прибыли и показателя количества акций для расчета разводненной прибыли на акцию.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 18.6

Общая сумма привлеченных средств — 60 000 тыс. долл. (10 000 × 6).

Ежегодная сумма процентов, уплачиваемых держателям облигаций, — 3000 тыс. долл. (60 000 × 5%).

Конвертируемая облигация должна учитываться как два компонента:

- компонент капитала;
- компонент обязательства.

Компонент обязательства на начало выпуска — это приведенная сумма будущих денежных платежей по рыночной ставке процента.

Компонент обязательства в дальнейшем амортизируется по эффективной ставке процента (в данном случае она равна рыночной).

Компонент обязательства на начало выпуска — 55 380 тыс. долл. ($3000 \times 2,58 + 60\,000 \times 0,794$).

Расходы на финансирование в отчетном периоде — 4430 тыс. долл. ($55\,380 \times 8\%$).

Корректировки показателя прибыли на акцию для расчета разводненной прибыли на акцию.

- Показатель чистой прибыли должен быть увеличен на 3323 тыс. долл. ($4430 \times (1 - 0,25)$).
- Показатель средневзвешенного количества акций должен быть увеличен на 5 млн акций (10 млн облигаций / 2).

Конвертируемые привилегированные акции. При учете воздействия конвертируемых привилегированных акций на величину разводненной прибыли на акцию необходимо скорректировать:

- показатель чистой прибыли — на величину дивидендов по привилегированным акциям. Ставка налога на прибыль в этом случае не учитывается, так как дивиденды выплачиваются непосредственно из чистой прибыли после налогообложения;
- средневзвешенное количество акций — на величину потенциальных акций, которые должны быть выпущены в случае конвертации привилегированных акций.

Как и в случае с конвертируемыми облигациями, ресурсы, связанные с выпуском привилегированных акций, уже работают в компании. При конвертации привилегированных акций в обыкновенные никаких новых ресурсов у компании не появится. Поэтому при расчете разводненной прибыли на акцию учитываются все потенциальные обыкновенные акции, которые могут быть эмитированы при конвертации привилегированных акций.

Привилегированные акции, как и конвертируемые облигации, могут обладать эффектом разводнения и эффектом антиразводнения.

Учет средневзвешенного количества потенциальных акций в отчетном периоде. МСФО (IAS) 33 требует, чтобы потенциальные обыкновенные акции взвешивались с учетом периода, в течение которого они находятся в обращении. Это означает, что если конвертируемые облигации выпущены в середине отчетного периода, то количество потенциальных обыкновенных акций должно учитывать фактор времени и средневзвешенное количество потенциальных акций будет в 2 раза меньше, чем общее количество обыкновенных акций, которые могут быть получены при конвертации облигаций.

Как показывает практика экзаменационных задач, экзаменатор составляет задание так, чтобы все конвертируемые инструменты были выпущены до отчетного периода либо в самом его начале.

Иными словами, конвертируемые инструменты находятся в обращении в течение всего отчетного периода, и претенденту не нужно отдельно рассчитывать средневзвешенное количество потенциальных акций с учетом фактора времени.

Поэтому маловероятно, что на экзамене вы столкнетесь с условием выпуска конвертируемых инструментов где-нибудь в середине отчетного периода.

Порядок расчета разводненной прибыли на акцию. При расчете разводненной прибыли на акцию мы рекомендуем пользоваться следующей памяткой, представленной в табл. 18.6.

Таблица 18.6. Порядок расчета разводненной прибыли на акцию (EPS)

Показатель	Прибыль	Количество акций	Результат расчета EPS
Базовая EPS	Прибыль для расчета базовой EPS	Средневзвешенное количество акций	Базовая EPS
Опционы	0	+ количество бесплатных потенциальных акций	EPS с учетом выпуска опционов
Конвертируемые облигации	+ Расходы на финансирование x (1 – ставка налога)	+ количество потенциальных акций	EPS с учетом выпуска опционов и конвертируемых облигаций
Конвертируемые привилегированные акции	+ Дивиденды по привилегированным акциям	+ количество потенциальных акций	EPS с учетом выпуска опционов, конвертируемых облигаций и привилегированных акций

На экзамене ДипИФР-Рус в условии задания вы вряд ли встретитесь сразу с тремя конвертируемыми инструментами (опционами, облигациями и привилегированными акциями). Скорее всего, будут следующие сочетания: «опционы и конвертируемые облигации» или «опционы и привилегированные акции».

Важное правило, которое необходимо запомнить:

расчет опционов всегда следует делать перед расчетом конвертируемых облигаций или конвертируемых привилегированных акций.

Почему?

Дело в том, что показателем разводненной прибыли на акцию является минимальный расчетный показатель. Конвертируемые облигации и привилегированные акции могут обладать эффектом антиразводнения, и при изменении порядка расчета этот минимальный показатель может быть не найден.

В общем случае, когда у нас имеется несколько различных конвертируемых инструментов, необходимо вводить инструменты в расчет по мере уменьшения их эффекта разводнения.

В примере 18.7 мы рассмотрим все три конвертируемых инструмента (опционы, конвертируемые облигации и привилегированные акции), поэтому проранжируем их в порядке уменьшения эффекта разводнения.

Маловероятно, что вам придется делать это на экзамене. При решении экзаменационной задачи главное запомнить, что опционы (как самый разводняющий элемент) всегда идут сразу за расчетом базовой прибыли на акцию.

В примере 18.7 мы также продемонстрируем важность того, что нужно придерживаться этого порядка расчетов.

ПРИМЕР 18.7. РАСЧЕТ РАЗВОДНЕННОЙ ПРИБЫЛИ НА АКЦИЮ

«Ипсилон» является публичной компанией. За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, прибыль компании после налогообложения составляла 42 млн долл. Прекращаемой деятельности в компании не было. На 1 октября 2015 года в обращении находилось 80 млн обыкновенных и 50 млн привилегированных акций «Ипсилон». Привилегированные акции были правильно отражены в составе капитала в отчете о финансовом положении компании. За год, закончившийся 30 сентября 2016 года, «Ипсилон» объявила и выплатила дивиденды в размере 15 центов за акцию держателям обыкновенных акций и в размере 10 центов за акцию владельцам привилегированных акций.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение года, закончившегося 30 сентября 2016 года, составило 112 655 тыс. акций.

В течение всего года «Ипсилон» имела 30 млн конвертируемых облигаций, процент по которым в размере 4 центов за штуку выплачивался ежегодно в конце периода. На 1 октября 2015 года балансовая стоимость долгового компонента облигаций составляла 26,9 млн долл., а эффективная ставка процента равнялась 8%.

Ставка налога на прибыль в стране, где «Ипсилон» осуществляет свою деятельность, составляет 25%. Та же ставка налога применяется в отношении финансовых расходов, отражаемых в отчете о совокупном доходе. Облигации конвертируются в обыкновенные акции с 1 октября 2018 года по усмотрению владельца. Предусматривается конвертация трех облигаций в одну обыкновенную акцию.

Владельцы привилегированных акций имеют право обменять их на обыкновенные акции с 1 октября 2016 года. Владельцы привилегированных акций могут получить 8 обыкновенных акций на каждые 25 привилегированных акций.

1 октября 2015 года «Ипсилон» предоставила своим сотрудникам 24 млн опционов на акции. Права на приобретение опционов вступают в силу 30 сентября 2017 года без каких-либо условий. Цена исполнения опциона была равна 1,14 долл. Средняя рыночная цена одной обыкновенной акции «Ипсилон» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года, равна 2,4 долл.

Задание:

рассчитайте разводненную прибыль на акцию компании «Ипсилон» за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 18.7

1. Расчет прибыли для целей определения прибыли на акцию

Дивиденды по привилегированным акциям — 5000 тыс. долл. ($50\,000 \times 0,1$).

Прибыль, относящаяся к владельцам обыкновенных акций, — 37 000 тыс. долл. ($42\,000 - 5000$).

2. Влияние на прибыль и количество акций конвертируемых инструментов

Влияние на прибыль при конвертации облигаций — 1614 тыс. долл. ($26\,900 \times 8\% \times (1 - 0,25)$).

Увеличение количества акций при конвертации облигаций — 10 000 тыс. акций ($30\,000 / 3$).

Влияние на прибыль конвертации привилегированных акций — 5000 тыс. долл. ($50\,000 \times 0,1$).

Увеличение количества акций при конвертации — 16 000 тыс. акций ($50\,000 \times 8 / 25$).

Влияние на прибыль при конвертации опционов = ноль.

Количество бесплатно выпущенных акций — 12 600 тыс. акций ($24\,000 - 24\,000 \times 1,14 / 2,4$).

3. Очередность конвертируемых инструментов при расчете разводнения

1-я очередь — опционы (обладают наибольшим эффектом разводнения, так как их воздействие на прибыль равно нулю).

2-я очередь — конвертируемые облигации (при конвертации облигаций прибыль увеличивается на 16,1 цента (1614 тыс. долл. / 10 000 тыс. акций).

3-я очередь — конвертируемые привилегированные акции (при конвертации прибыль увеличивается на 31,3 цента (5000 тыс. долл. / 16 000 тыс. акций).

4. Расчет разводненной прибыли на акцию

Показатель	Прибыль, \$'000	Количество акций, тыс. шт.	EPS, центы
Базовая EPS	37 000	112 655	32,8
Опционы	0 37 000	+12 600 125 255	29,5
Облигации	+1614 38 614	+10 000 135 255	28,5
Привилегированные акции	+5,000 43 614	+16 000 151 255	28,8

Ответ

Только опционы и конвертируемые облигации обладают эффектом разводнения (конвертируемые привилегированные акции обладают эффектом антиразводнения).

Разводненная прибыль на акцию — это минимально возможная величина прибыли на акцию, рассчитанная с учетом возможного разводнения.

Разводненная прибыль на акцию = 28,5 цента.

Продемонстрируем, почему так важен порядок расчета конвертируемых инструментов. Попробуем воспроизвести представленный расчет разводненной прибыли на акцию, но в обратном порядке. Сначала в расчете будут участвовать привилегированные акции, затем конвертируемые облигации и только потом — опционы. Данные этого расчета представлены в табл. 18.8.

Таблица 18.8. Пример неверного расчета разводненной прибыли на акцию на основе данных примера 18.7

Показатель	Прибыль, \$'000	Количество акций, тыс. шт.	Результат расчета EPS, центы
Базовая EPS	37 000	112 655	32,8
Конвертируемые привилегированные акции	+ 5000 42 000	+ 16 000 128 655	32,6
Конвертируемые облигации	+ 1614 43 614	+ 10 000 138 655	31,5
Опционы	+ 0 43 614	+ 12 600 151 255	28,8

Обратите внимание!

При таком порядке расчета кажется, что все три инструмента обладают эффектом разводнения, и значение разводненной прибыли на акцию равно 28,8 цента на акцию. Но это решение неверно. Как видно из примера 18.7, эффект от разводнения может снизить значение прибыли на акцию до 28,5 цента за акцию. Именно значение 28,5 цента является правильным значением разводненной прибыли на акцию.

18.3. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»

Впервые МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» был выпущен в июне 2003 года. В ноябре 2008 года была выпущена новая версия стандарта с более понятной пользователям структурой представления информации. С 2009 по 2013 год в стандарт вносили уточнения.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

Цель МСФО (IFRS) 1 — определить порядок подготовки первой отчетности по МСФО таким образом, чтобы:

- обеспечить компаниям отправную точку для ведения учета по МСФО;
- предоставить пользователям отчетности высококачественную, прозрачную и сопоставимую информацию по всем сравнительным периодам;
- затраты на подготовку первой отчетности не превышали получаемых от нее выгод.

Основные определения:

Дата перехода на МСФО — начало самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

Первый отчетный период по МСФО — самый последний отчетный период, представленный организацией в ее первой финансовой отчетности по МСФО.

Первая финансовая отчетность по МСФО — первая годовая финансовая отчетность, начиная с которой организация применяет Международные стандарты финансовой отчетности, включив в нее явное и однозначное заявление о ее соответствии МСФО.

На рис. 18.2 представлено схематичное представление периода, который охватывает первая отчетность по МСФО. Подготовка первой отчетности по МСФО включает четыре шага:

- Шаг 1. Формирование учетной политики по МСФО.
- Шаг 2. Подготовка вступительного отчета о финансовом положении по МСФО.
- Шаг 3. Подготовка первого комплекта финансовой отчетности по МСФО.

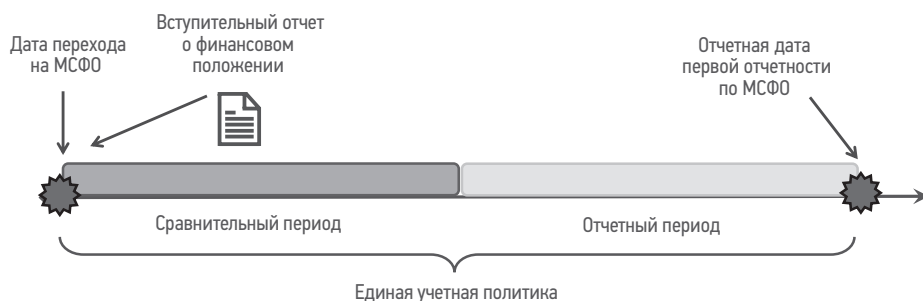


Рис. 18.2. Отчетный и сравнительный периоды первой отчетности по МСФО

- Шаг 4. Необходимые сверки с отчетностью, составленной по национальным стандартам.

Шаг 1. Формирование учетной политики по МСФО. Основным принцип формирования учетной политики по МСФО: учетная политика должна быть одинакова для всех периодов, представленных в первой отчетности по МСФО.

Для этого она формируется исходя из стандартов МСФО, действующих на отчетную дату (дату окончания первого отчетного периода по МСФО). При формировании учетной политики организация может применять МСФО, еще не вступившие в силу, но по которым разрешено досрочное применение.

Организация не вправе использовать положения утративших силу на отчетную дату МСФО, даже если они действовали в периоды, представленные в первой отчетности по МСФО.

Например, компания занимается сельскохозяйственной деятельностью — выращивает виноград. Она готовится представить первую отчетность по МСФО за год, закончившийся 31 декабря 2016 года. В соответствии с учетной политикой компания представляет сравнительную информацию за один годовой период.

В июне 2014 года в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» внесли изменения, по которым многолетние плодоносящие растения признают основными средствами с годовых периодов, начинающихся с 1 января 2016 года.

Таким образом, в учетной политике по МСФО компания будет рассматривать виноградники исключительно как основные средства как в отчетности по МСФО за 2016 года, так и в сравнительной информации за 2015 год. И это несмотря на то, что другие компании этой же отрасли в 2015 году классифицировали виноградники как сельскохозяйственные активы, учитываемые по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Шаг 2. Подготовка вступительного отчета о финансовом положении по МСФО. Стандарт требует готовить и представлять вступительный отчет о финансовом положении на дату перехода на МСФО.

Напомним, что дата перехода на МСФО — это начало самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию по МСФО в своей первой финансовой отчетности по международным стандартам.

Таким образом, вступительный отчет о финансовом положении — это отправная точка для дальнейшего ведения учета и представления отчетности по МСФО.

Например, компания готовит первую отчетность по МСФО за год, заканчивающийся 30 сентября 2016 года. В соответствии с учетной политикой по МСФО компания представляет в отчетности один сравнительный период. Исходя из этого, дата перехода на МСФО — 1 октября 2014 года. Именно на эту дату необходимо сформировать вступительный отчет о финансовом положении.

Во вступительном отчете по МСФО организация должна:

- признать все активы и обязательства в соответствии с МСФО;
- не признавать активы и обязательства, не удовлетворяющие требованиям МСФО;
- реклассифицировать активы и обязательства, если у них другая классификация по МСФО;
- оценить признанные активы и обязательства в соответствии с МСФО.

Корректировки для признания (исключения) активов и обязательств, а также их оценки по МСФО относятся на нераспределенную прибыль компании и, если это уместно, на другие категории собственного капитала.

Для упрощения во вступительном отчете о финансовом положении МСФО (IFRS) 1 разрешает не применять часть стандартов к оценке некоторых активов и обязательств:

- гудвила;
- операций по выплатам на основе акций;
- инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия (в отдельной отчетности организации);
- договоров страхования.

Этот перечень не исчерпывающий и приведен для примера. Исключения в МСФО (IFRS) 1 при оценке активов и обязательств во вступительном отчете о финансовом положении призваны снизить затраты на подготовку первой отчетности по МСФО.

Шаг 3. Подготовка первого комплекта финансовой отчетности по МСФО. Первая финансовая отчетность по МСФО должна включать следующие отчеты (исходя из того, что организация представляет сравнительную информацию за один период):

- три отчета о финансовом положении (вступительный отчет о финансовом положении, отчет о финансовом положении на конец сравнительного периода и отчет о финансовом положении на отчетную дату);
- два отчета о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе (за отчетный год и сравнительный период);
- два отчета о потоках денежных средств (за отчетный год и сравнительный период);
- два отчета об изменениях в собственном капитале (за отчетный год и сравнительный период);
- примечания к отчетности, подготовленные в соответствии с МСФО.

Кроме того, в первой финансовой отчетности по МСФО организация должна сделать явное, однозначное и безоговорочное заявление о том, что эта первая финансовая отчет-

ность подготовлена в полном соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

Шаг 4. Необходимые сверки с отчетностью по национальным стандартам. В первой финансовой отчетности по МСФО организация должна представить подробные сверки:

- отчетных показателей собственного капитала, представленных в соответствии с МСФО и национальными стандартами учета на дату:
 - перехода на МСФО;
 - последнего представления финансовой отчетности по национальным стандартам;
- показателя общего совокупного дохода, представленного в соответствии с МСФО и национальными стандартами, за период последнего представления финансовой отчетности по национальным стандартам.

ПРИМЕР 18.8. ПОДГОТОВКА ПЕРВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

Вы финансовый контролер компании «Омега». Руководство компании решило перейти на подготовку отчетности по МСФО. Первая отчетность по МСФО должна быть представлена за год, закончившийся 30 сентября 2016 года. За этот же период последний раз будет представлена отчетность, подготовленная по национальным стандартам.

Руководство «Омега» планирует представить сравнительную информацию за один отчетный период.

Задание:

объясните, какие процедуры нужно выполнить компании «Омега» для подготовки первой отчетности по МСФО за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 18.8

Порядок представления первой отчетности по МСФО регулирует МСФО (IFRS) 1.

Шаг 1. Подготовка учетной политики в соответствии с МСФО

Компания должна подготовить учетную политику в соответствии с МСФО, действующими на 30 сентября 2016 года.

Компания может применять МСФО, еще не вступившие в силу, но которые разрешено применять досрочно.

Учетная политика должна быть единой для всех периодов, представленных в первой отчетности по МСФО, то есть с 1 октября 2014 года по 30 сентября 2016 года.

Запрещается применение МСФО, недействительных на 30 сентября 2016 года.

Шаг 2. Подготовка вступительного отчета о финансовом положении по МСФО

Дата перехода на МСФО — 1 октября 2014 года.

На дату перехода на МСФО компания обязана подготовить вступительный отчет о финансовом положении.

Во вступительном отчете о финансовом положении компания обязана:

- признать все активы и обязательства в соответствии с МСФО;
- не признавать активы и обязательства, не удовлетворяющие требованиям МСФО;
- реклассифицировать активы и обязательства, если у них другая классификация по МСФО;
- оценить все признанные активы и обязательства в соответствии с МСФО.

МСФО (IFRS) 1 содержит ряд исключений, которые направлены на снижение затрат и упрощение подготовки первой отчетности по МСФО. Они разрешают оценивать во вступительном отчете о финансовом положении некоторые активы и обязательства по прежним национальным стандартам (например, гудвил).

Шаг 3. Подготовка первого комплекта финансовой отчетности по МСФО

Первая финансовая отчетность по МСФО должна включать:

- три отчета о финансовом положении (на 01.10.14, на 30.09.15, на 30.09.16);
- два отчета о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе (за год, закончившийся 30 сентября 2015 и 2016 года);
- два отчета о потоках денежных средств (за год, закончившийся 30 сентября 2015 и 2016 года);
- два отчета об изменениях в собственном капитале (за год, закончившийся 30 сентября 2015 и 2016 года);
- примечания к отчетности, подготовленные в соответствии с МСФО.

Кроме того, в первой финансовой отчетности по МСФО компания должна сделать явное и однозначное заявление о том, что ее первая финансовая отчетность подготовлена в полном соответствии с требованиями МСФО.

Шаг 4. Необходимые сверки с отчетностью по национальным стандартам

В своей первой финансовой отчетности по МСФО компания должна представить подробные сверки показателей, подготовленные в соответствии с МСФО и национальными стандартами:

- отчетных показателей собственного капитала на 1 октября 2014 года и 30 сентября 2016 года;
- показателей общего совокупного дохода за год, закончившийся 30 сентября 2016 года.

ГЛАВА 19. IFRS for SME. МСФО для малых и средних предприятий

На экзамене ДипИФР-Рус не требуется формировать отчетность малых и средних предприятий или знать подробные требования стандарта. Программа экзамена рассматривает только:

- базовые аспекты стандарта для малых и средних предприятий;
- отличие требований к отчетности в зависимости от типа предприятия;
- причины, по которым стандарт для малых и средних предприятий не затрагивает некоторые темы полного комплекта МСФО.

Международный стандарт «МСФО для малых и средних предприятий» (далее — стандарт для МСП) Совет по МСФО выпустил в июле 2009 года.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

До выпуска стандарта Совет по МСФО в 2001 году реализовал специальный проект, посвященный малым и средним предприятиям. В частности, разработчик планировал прояснить для себя:

- должен ли вообще Совет по МСФО разрабатывать отдельный стандарт для малых и средних предприятий. Возможно, этим должны озаботиться национальные разработчики стандартов;
- как определить понятие «малое и среднее предприятие» и надо ли его определять через какие-либо количественные критерии;
- как должны соотноситься между собой комплект полных стандартов МСФО и стандарт для МСП. Может ли малое или среднее предприятие использовать подходы из полного комплекта стандартов;
- насколько стандарт для МСП должен быть самодостаточным: должны ли быть отсылки к полному комплекту стандартов, если конкретные вопросы не рассмотрены в стандарте для МСП.

В итоге Совет по МСФО пришел к таким выводам.

Миссия Фонда МСФО, изложенная в Уставе Фонда, связана с разработкой в интересах общественности единого комплекта глобальных, высококачественных, понятных

и применимых стандартов финансовой отчетности, который бы помогал участникам мировых рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения.

Совет по МСФО отметил, что миссия не ограничивается разработкой стандартов только для предприятий, ценные бумаги которых котируются на открытых рынках капитала.

Подготовка отчетности для МСП важна по следующим причинам:

- транснациональные финансовые институты предоставляют ссуды компаниям из разных стран. Чтобы предоставить предприятию ресурсы, его отчетность должна быть понятна заимодавцу и сопоставима с различными юрисдикциями;
- продавцы, в том числе на международном рынке, хотят оценить покупателей, перед тем как предоставлять товары или услуги в кредит;
- кредитно-рейтинговые агентства разрабатывают единые критерии для оценки предприятий на международном уровне. Представляемая в отчетности информация важна для присвоения рейтинга;
- венчурные фонды финансируют МСП на международном уровне.

Для самих МСП подготовка отчетности по единому стандарту позволит:

- получить (или значительно облегчить) доступ к рынкам капитала и привлечь ресурсы у кредиторов, поставщиков и инвесторов;
- улучшить сопоставимость и качество отчетности;
- тратить меньше времени и затрат в тех юрисдикциях, которые требовали от МСП предоставления полной версии МСФО.

Совет по МСФО отметил, что невозможно игнорировать интересы пользователей отчетности и самих предприятий, так как МСП составляют свыше 99% всех предприятий.

Пол Пэктер (Paul Pacter), член Совета по МСФО, приводит следующие данные (2010 год)¹ в презентации к стандарту для МСП.

Совокупно на 52 крупнейших мировых фондовых биржах котируются ценные бумаги всего 45 тысяч предприятий, в то время как малых и средних предприятий:

- в Европе — 28 млн;
- в США — 25 млн;
- в Великобритании — 4,7 млн;
- в Бразилии — 6 млн;
- в Гонконге — 870 тыс.

В результате обсуждения стандарта для МСП Совет по МСФО решил, что малое и среднее предприятие не должно определяться по каким-то количественным критериям. В стандарте для МСП приводится такое определение малого и среднего предприятия.

Предприятие малого и среднего бизнеса:

- не обязано представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, а именно:

¹ Презентации опубликованы на сайте Фонда МСФО.

- его долговые или долевые инструменты не обращаются на открытом рынке (оно не выпускает такие инструменты);
- предприятие не управляет активами широкого круга лиц, что характерно для банков и кредитных союзов, страховых компаний, брокеров и дилеров, паевых фондов;
- выпускает финансовую отчетность общего назначения для внешних пользователей (владельцев, существующих и потенциальных кредиторов и кредитно-рейтинговых агентств).

Главной целью Совета по МСФО была разработка для МСП комплекта высококачественных бухгалтерских стандартов, которые бы:

- базировались на принципах МСФО;
- были собраны в едином самостоятельном документе;
- не имели прямых отсылок к полному комплекту МСФО, то есть были от него автономны. Сейчас в стандарте для МСП есть единственная отсылка на возможность учета финансовых инструментов по МСФО (IFRS) 9;
- могли применяться специалистами и аудиторами, работающими в малых и средних предприятиях (то есть с соответствующим уровнем квалификации);
- не требовали значительных затрат на подготовку комплекта финансовой отчетности.

Стандарт для МСП значительно упростил работу по составлению отчетности для малых и средних предприятий. Стандарт для МСП состоит из 230 страниц против более чем 3 тыс. страниц полного комплекта МСФО. Контрольный перечень обязательных раскрытий включает около 300 позиций по сравнению с более чем 3 тыс. статей в полном комплекте МСФО.

Изменения в стандарт для МСП вносятся раз в 3 года.

И если полный комплект МСФО предусматривал несколько вариантов учета, в стандарте для МСП Совет по МСФО применил наиболее простой из них.

Кроме того, Совет по МСФО сделал ряд упрощений практического характера, которые не предусмотрены полным комплектом МСФО, например:

- для основных средств и НМА не применяется учет по переоцененной стоимости;
- затраты на разработки не капитализируются и учитываются в расходах периода;
- затраты по займам признаются расходами периода независимо от целей использования займа;
- разрешено амортизировать деловую репутацию (гудвил) и нематериальные активы, не имеющие срока полезного использования, в течение 10 лет;
- компании, контролируемые одним инвестором, могут составлять комбинированную (объединенную) отчетность;
- финансовые инструменты классифицируются только как оцениваемые по первоначальной или амортизированной стоимости либо по справедливой стоимости с отнесением ее отклонения на прибыль или убыток. При этом предприятию разрешено добровольно применять МСФО (IAS) 39;

- ассоциированные и совместные предприятия включаются в консолидированную отчетность:
 - по первоначальной стоимости;
 - либо по справедливой стоимости через прибыли и убытки;
 - либо методом долевого участия.

Стандарт для МСП не затрагивает вопросы, рассматриваемые в полном комплекте МСФО, поскольку они не актуальны для пользователей отчетности малых и средних предприятий:

- прибыль на акцию;
- промежуточную финансовую отчетность;
- сегментную отчетность;
- специальный учет активов, предназначенных для продажи.

ЧАСТЬ 5

Стратегия двухнедельной предэкзаменационной подготовки и экзамен

ГЛАВА 20. Стратегия двухнедельной предэкзаменационной подготовки

20.1. Введение в двухнедельную подготовку

В главе 2 мы рассматривали стратегию самостоятельной подготовки и общие вопросы предэкзаменационной двухнедельной подготовки. Напомню, что эти две недели — один из самых важных этапов вашей подготовки. Его значимость сравнима со значимостью предыдущей трехмесячной подготовки. Однако это не значит, что двухнедельная подготовка может заменить предыдущий период изучения стандартов.

Подготовительные курсы (или регулярная самостоятельная работа) — это необходимый фундамент для понимания стандартов и требований экзамена, но настоящую силу для прыжка за пределы 50-балльной отметки можно набрать только сейчас.

Образно этапы предэкзаменационной подготовки можно представить в виде самолета, который готовится в свой первый полет, а вы в этом самолете — командир экипажа:

- первый этап — это проверка всех систем самолета в тестовом режиме (у нас этот этап занимает 2,5–3 месяца);
- второй этап — вы выводите самолет на взлетно-посадочную полосу, маневрируете и занимаете предстартовую позицию (у нас это первая неделя двухнедельной подготовки);
- третий этап — вы на мгновение замираете и начинаете разгон, проверяете работоспособность всех систем в «боевом режиме» и выходите на предстартовую скорость (у нас это вторая неделя двухнедельной подготовки);
- четвертый этап — взлет (у нас это день экзамена).

Иными словами, все эти этапы взаимосвязаны. Невозможно взлететь, не имея самолета. А имея самолет, не взлетишь, если не разгонишься перед стартом.

20.1.1. Отпуск

Напомню одну из самых важных задач, которую вы должны решить, чтобы двухнедельная подготовка принесла максимальную пользу, — уйти в отпуск.

Дело в том, что на прорешивание одной экзаменационной сессии и ее проверку требуется порядка 5–6 часов. Такие трудозатраты несовместимы с обычным рабочим графиком.

На сколько дней нужно уйти в отпуск? Отметьте на календаре две недели до начала экзамена, прибавьте пару страховочных дней, и вы получите дату, с которой необходимо уйти в отпуск и начать предэкзаменационную подготовку (для экзамена 6 декабря 2019 года дата — это 21 ноября 2019 года).

Не старайтесь оптимизировать, то есть уменьшить, этот срок. Каждый день важен. Условно эти две недели можно разбить на два этапа:

- первую неделю тренировать навык формирования ответов на экзаменационные задания и навык переключения со стандарта на стандарт, переходя от задания к заданию (не сильно беспокоясь о скорости решения);
- вторую неделю тренировать написание ответов на скорость.

Обратите внимание!

Эти этапы невозможно совместить. Нельзя одновременно тренировать навык формирования ответов, который требует вдумчивого анализа задания и написания ответа, и работать на скорость. Именно такую ошибку делают слушатели, которые думают, что им хватит 5 или 10 дней на предэкзаменационную подготовку.

Не нужно впадать в другую крайность и брать, допустим, трехнедельный отпуск для подготовки. За три недели слушатель устает от изучения МСФО, ему начинает казаться, что он и так все знает. И на последней неделе перед экзаменом, когда нужно интенсивно тренировать скорость написания ответов, он ослабляет усилия из-за элементарной усталости. На экзамен слушатель приходит внутренне опустошенным, страх, азарт и адреналин отсутствуют, а мысль только одна — поскорей бы это закончилось. Естественно, результат он получает отрицательный.

20.1.2. Что понадобится для двухнедельной подготовки

Для качественной двухнедельной подготовки нужно сделать несколько несложных, но важных дел.

1. Приберите на столе — избавьтесь от ненужного, сотрите пыль. Стол должен сиять чистотой и манить вас поскорее начать заниматься.
2. Достаньте (либо приобретите, если у вас нет):
 - большой и удобный калькулятор;
 - часы;
 - несколько тетрадей в линейку формата А4;
 - обычную тетрадь (можно в клетку);
 - несколько шариковых ручек с черной пастой (ими должно быть удобно писать);
 - линейку;
 - экзаменационные задания прошлых лет начиная с 2011 года.

Для чего нам столько канцелярских предметов?

Калькулятор. Лучше всего работать с большим бухгалтерским калькулятором. Карманные экземпляры с маленькими кнопками не подойдут. Дело в том, что на экзамене (особенно вначале) от волнения у многих могут дрожать руки. В таком состоянии легко сделать ошибку, случайно нажав на соседнюю клавишу на маленьком калькуляторе.

Часы. Часы должны быть наручными (использовать настольные часы или будильники на экзамене запрещено). Они должны быть привычными для вас — цифровыми или со стрелками. По этим часам вы будете контролировать время во время тренировок и на экзамене.

Тетрадь формата А4 в линейку. Выбирайте тетради с белой хорошей бумагой — вам должно быть приятно на такой писать. Удовольствия от работы в тетрадях с серой и некачественной бумагой вы не получите. Для двухнедельной подготовки вам понадобится две–три тетради по 96 страниц. Подробнее об оформлении тетради можно прочитать в главе 3.

Обычная тетрадь. Эта тетрадь потребуется, чтобы записывать туда свои вопросы. Как только вы нашли ответ на вопрос — обязательно запишите его в тетрадь. Это поможет вам лучше запомнить требования стандартов и избежать ощущения, что волна вопросов без ответов накрыла вас с головой.

Шариковые ручки с черной пастой. На экзамене разрешено пользоваться только шариковыми ручками с черной пастой. Гелевые ручки запрещены. Поэтому сразу используйте их для тренировок. При выборе ручек обратите внимание на то, чтобы они хорошо писали и удобно лежали в руке.

Линейка. Линейка понадобится при заполнении консолидационной проформы данными из условия экзаменационной задачи. В начале экзамена волнение максимально, поэтому цифры отчета о финансовом положении или отчета о совокупном доходе могут коварно «скакать». Не ошибиться при построчном списывании значений отчета о финансовом положении (или отчета о совокупном доходе) поможет линейка.

Экзаменационные задания прошлых лет. Распечатайте экзаменационные задания прошлых сессий. Именно их лучше использовать для тренировок, так как это позволит вам «набить руку» на часто повторяющихся экзаменационных вопросах.

Скачать экзамены прошлых лет можно по ссылке непосредственно с сайта АССА. Необходимые ссылки можно найти в приложении 2.

При решении экзаменационных сессий с 2011 года по июнь 2019 года необходимо помнить, что в этот период формат экзамена был несколько другим. Консолидационная задача «весила» 40 баллов, а три ситуационных и теоретических задания — по 20 баллов.

Специально для вас, наших читателей, мы привели все консолидационные задания за этот период к формату «25 баллов», чтобы помочь вам тренироваться к экзамену. Данные задания вы сможете скачать по ссылкам, указанным в приложении 2.

Требования к ответам на ситуационные и теоретические задания не изменились, просто увеличилось количество заданий (с 60 баллов до 75 баллов). Можно посоветовать использовать задания какой-либо сессии для дополнения заданий четырех других сессий.

Например, используйте ситуационные и теоретические задания сессии Июнь 2011 года (60 баллов) для дополнения до 75 баллов заданий четырех сессий: декабрь 2011 года — июнь 2013 года. Далее аналогично. Используйте ситуационные и теоретические задания сессии Декабрь 2013 года (60 баллов) для дополнения до 75 баллов заданий четырех сессий: Июнь 2014 года — Декабрь 2015 года.

Подведем итоги. Перед началом двухнедельной подготовки на вашем идеально чистом столе должны лежать: калькулятор, две–три тетради формата А4 в линейку, одна обычная тетрадь, ручки, линейка, часы, распечатанные задания и ответы прошлых сессий (аккуратно сложенные в папочку).

20.1.3. День перед двухнедельной подготовкой

В этот день отдохните. Сходите куда-нибудь с семьей, встретьтесь с друзьями. Вам необходимо немного отвлечься и набраться сил — ведь впереди у вас две увлекательнейшие недели поиска отгадок на загадки экзаменатора.

Вечером определитесь с сессией, которую вы будете решать в свой первый день подготовки. Вы можете выбрать как произвольный порядок решения сессий, так и последовательный порядок (в этом случае лучше начать решение с более ранних сессий).

Воспользуйтесь приложением 2 книги, где приведена статистика тестирования экзаменационных тем, и выпишите все стандарты, которые тестировались в данной сессии. Допустим, для первого дня вы выбрали экзаменационную сессию Декабрь 2015 года.

Список тестируемых стандартов для этой сессии будет выглядеть следующим образом:

- МСФО (IAS) 2 «Запасы»;
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»;
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;
- МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»;
- МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»;
- МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»;
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Откройте конспекты к экзамену ДипИФР-Рус (приложение 2) и повторите эти стандарты (желательно вслух).

Ложитесь спать с ожиданием великих свершений.

20.2. Первая неделя двухнедельной подготовки

Рекомендую следующий порядок ежедневной работы:

1. Утренняя разминка (повторение стандартов, которые вы заучивали предыдущим вечером).
2. Решение одной экзаменационной сессии на 100 баллов (и проверка ее решения).
3. Вечернее заучивание конспектов стандартов к экзаменационной сессии следующего дня.

Рассмотрим каждый этап подробнее.

20.2.1. Утренняя разминка

Кажется странным, что перед решением экзаменационной сессии мы повторяем стандарты, которые в ней будут тестироваться. Как будто подглядываем в ответы. Это не так. Наша задача — закрепить в памяти требования стандартов и навыки их написания при ответе на экзаменационное задание.

Постарайтесь проговорить вслух основные требования стандартов (опирайтесь при этом на конспекты стандартов, приведенные в приложении 2). По четырем-пяти самым трудным для вас стандартам постарайтесь записать эти требования на память.

На этот этап выделите примерно один час времени. Естественно, вы не успеете повторить все тестируемые в этой сессии стандарты. Не огорчайтесь. Сосредоточьтесь в первую очередь на шести-семи самых трудных для вас стандартах. Так как многие стандарты повторяются из сессии в сессию, это позволит вам постепенно охватить весь их объем.

20.2.2. Решение экзаменационной сессии

Вы можете использовать следующий график решения экзаменационных сессий:

День 1. Экзаменационная сессия с консолидацией ОФП¹ (без ограничения по времени).

День 2. Экзаменационная сессия с консолидацией ОФП (без ограничения по времени).

День 3. Экзаменационная сессия с консолидацией ОСД² (без ограничения по времени).

День 4. Экзаменационная сессия с консолидацией ОСД (с коэффициентом 1,3, но без ограничения времени на обдумывание).

День 5. Экзаменационная сессия с консолидацией ОФП (с коэффициентом 1,3, но без ограничения времени на обдумывание).

День 6. Повтор решения экзаменационной сессии, которую вы решали во второй день (консолидация ОФП). Эту сессию необходимо решить полностью в формате экзамена.

¹ Экзаменационная сессия с консолидацией ОФП — сессия экзамена ДипИФР-Рус с первым заданием на консолидацию отчета о финансовом положении.

² Экзаменационная сессия с консолидацией ОСД — сессия экзамена ДипИФР-Рус с первым заданием на консолидацию отчета о совокупном доходе (в некоторых заданиях включает консолидацию отчета об изменении капитала).

День 7. Повтор решения экзаменационной сессии, которую вы решали в третий день (консолидация ОСД). Эту сессию необходимо решить полностью в формате экзамена.

При подготовке к сессии за декабрь 2016 года ваш график работы на первой неделе может выглядеть следующим образом:

День 1. Сессия Декабрь 2011 года (с консолидацией ОФП) — решаем без ограничения по времени.

День 2. Сессия Июнь 2012 года (с консолидацией ОФП) — решаем без ограничения по времени.

День 3. Сессия Июнь 2011 года (с консолидацией ОСД и ОИК) — решаем без ограничения по времени.

День 4. Сессия Декабрь 2012 года (с консолидацией ОСД) — решаем с коэффициентом 1,3, но без ограничения времени на обдумывание.

День 5. Сессия Июнь 2013 года (с консолидацией ОФП) — решаем с коэффициентом 1,3, но без ограничения времени на обдумывание.

День 6. Повтор сессии Июнь 2012 года (с консолидацией ОФП) — решаем строго в формате экзамена.

День 7. Повтор сессии Июнь 2011 года (с консолидацией ОСД и ОИК) — решаем строго в формате экзамена.

Итак, за семь дней первой недели вы решите пять экзаменационных сессий, из которых две повторите в экзаменационном формате.

Рассмотрим существенные моменты данного графика.

Чередование консолидационных задач. Попарное чередование консолидационных задач (две на ОФП и две на ОСД) — наилучшая комбинация для старта. Такой порядок позволит вам глубже понять принципы консолидации каждого отчета и закрепить их на следующий день.

Так как консолидация отчета о финансовом положении всегда легче, чем консолидация отчета о совокупном доходе, в первую неделю мы решаем четыре консолидации ОФП и только три консолидации ОСД. Во вторую неделю это соотношение изменим на противоположное.

Решение экзаменационной сессии без ограничения по времени (день 1-й — день 3-й)

На этом этапе мы жестко по времени моделируем только наши действия в течение первых 15 минут, предназначенных для чтения экзаменационного задания. Внимательно повторите пункт 13.1.2 в главе 13 «Первые 15 минут на ознакомление с текстом задания».

Далее приступаем к решению экзаменационной сессии. На этом этапе не ограничиваем себя по времени решения, однако фиксируем для себя время, которое ушло на выполнение того или иного задания.

Допустим, 25-балльная задача. На экзамене вы должны решить ее за 45 минут (25 баллов × 1,8 минуты), а сейчас решали ее полтора часа. Ничего страшного — это нормально. Просто фиксируете время — на решение ушло полтора часа при необходимых 45 минутах.

На этом этапе важно, чтобы вы научились чувствовать время. Не прерывайте решение задачи — доверяйте ей до конца, а затем проверяйте решение. Не огорчайтесь из-за ошибок (это тоже нормально), постепенно на однотипных заданиях ошибок будет все меньше.

Таким образом, на решение одного экзамена прошлых сессий вы будете тратить порядка пяти–семи часов (вместе с проверкой, естественно). Обратите внимание, что по времени это практически целый рабочий день. Иными словами, организовать себе подобный тренинг, не уходя в отпуск, просто нереально.

Для отработки технологии построения ответа на ситуационные задания обязательно повторите главу 3 «Как решать ситуационные задания экзамена ДипИФР-Рус».

Еще один совет. Допустим, вы приступили к решению второго задания, которое, в свою очередь, состоит из трех-четырёх задач. Постарайтесь решить их сразу все, не заглядывая в ответ экзаменатора. После решения сверьтесь с экзаменатором сразу по всем подзадачам. Так действовать психологически легче. Если же сверяться с ответом экзаменатора после каждой подзадачи, то решение превращается в нескончаемое перепрыгивание от условия задачи к ответу, что психологически гораздо труднее.

Обязательно записывайте возникающие вопросы в свою тетрадь для вопросов. Как только вы нашли ответ на интересующий вас вопрос, обязательно зафиксируйте его в тетради. Эта тетрабочка поможет сэкономить время и не тормозить на однотипных проблемах.

Решение экзаменационной сессии с коэффициентом 1,3, но без ограничения времени на обдумывание (день 4-й и день 5-й)

При переходе к решению экзаменационных сессий в данном формате мы начинаем отрабатывать самый важный экзаменационный навык — навык «бросания». Обязательно повторите раздел 3.4 «Главный технический секрет успешной сдачи экзамена» (глава 3) и подраздел 13.1.4 «Навык “бросания” при решении консолидационных задач» (глава 13).

Решение экзаменационной сессии разбиваем на следующие этапы:

Первый этап. Моделирование действий в течение 15 минут, предназначенных для чтения задания. Жестко контролируем это время по часам.

Второй этап. Решение консолидационной задачи.

На полное решение консолидационной задачи мы тратим 59 минут (25 баллов × 1,8 мин. × 1,3). При этом:

- 54 минуты тратим на само решение консолидационной задачи;
- 5 минут — на закрытие консолидационной задачи.

Третий этап. Решение ситуационных и теоретических заданий (вопросы 2–4).

На каждый 25-балльный вопрос также необходимо потратить по 59 минут (25 баллов × 1,8 мин. × 1,3).

Хочу вам предложить следующий вариант тренировок по наращиванию скорости (одновременно с отработкой техники бросания) на ситуационных и теоретических заданиях (второе, третье и четвертое экзаменационные задания).

Допустим, перед нами второе экзаменационное задание, состоящее из трех подзаданий на 10, 8 и 7 баллов (итого 25 баллов).

На самом экзамене первое подзадание на 10 баллов необходимо выполнить за 18 минут (10 баллов \times 1,8 мин.). Однако сейчас мы будем работать с коэффициентом 1,3, то есть время, которые мы выделим на выполнение этого задания, равно 23 минутам (10 баллов \times 1,8 мин. \times 1,3).

Но даже с учетом коэффициента 1,3, если вы прямо сейчас попытаетесь сделать это задание за 23 минуты, скорее всего, результат вас огорчит. Подобная тренировка скорости в течение пары дней гарантированно вгонит вас в депрессию, потому что появится ощущение, что вы ничего не успеваете и не можете решить ни одного задания.

Что нужно делать:

1. Читаем задание. Время не засекаем, читаем в свободном режиме.

2. Мысленно строим план ответа. Обратите внимание: мы не дотрагиваемся до ручки, не пишем ничего в тетрадь, а мысленно пытаемся ответить на экзаменационный вопрос. Представляем, с чего начнем ответ, какие теоретические положения приведем, какие понадобятся расчеты, как соотносятся даты и события в условии. Иными словами, мы должны мысленно увидеть наш ответ.

Время не засекаем. Думаем столько, сколько необходимо, пусть даже 5 или 10 минут.

3. Как только мысленный ответ готов, засекаем положенные 23 минуты и записываем его. Через 23 минуты ставим точку и переходим к следующей подзадаче. Именно на этом, третьем, этапе стараемся успеть в отведенное время записать свой ответ.

Я уверен, что, применяя эту технику, вы почувствуете и удовольствие от решения задач, и азарт. Многие уже будут получаться.

Основная претензия, которую мне предъявляют по поводу этой техники, звучит так: у нас же нет этого бесконечного времени на чтение и обдумывание ответа.

Это действительно так. С другой стороны, только процесс обдумывания мы можем ужать в десятки раз. Письменное составление плана ответа такому неподвластно, так как требует физической записи текста на бумагу.

Поэтому я рекомендую планировать ответ устно.

По поводу рисования временных графиков. Прибегайте к этому в исключительных случаях, когда количество дат в задании больше трех (рисование графика должно входить во время выполнения задания, то есть необходимые 23 минуты).

И еще один важный момент. Для подсчета периодов времени всегда используйте наш встроенный в организм календарь — пальцы. Раскройте ладошку и начинайте загибать пальцы. Можно применить и обратную «секретную» технику — сожмите кулак и разгибайте пальцы.

Маленький эксперимент. Быстро скажите, сколько месяцев содержит период с 1 мая по 30 ноября?

Ага! Получилось?!

Не буду здесь приводить ответ, чтобы не делать вашим глазам подсказку. Но скажу, что, загибая пальцы, мы снижаем вероятность ошибки при подсчете временных периодов практически до нуля.

Так мы решаем второе (на 8 баллов) и третье (на 7 баллов) подзадания второго вопроса. После этого открываем ответ экзаменатора и смотрим, что получилось, а что нет. Анализируем, где мы писали лишнее, а что можно было бы добавить к ответу, как нужно было бы построить ответ, чтобы уложиться в отведенное время.

С использованием этой техники решаем третье и четвертое задания экзамена.

Таким образом, чистое время на решение экзаменационной сессии, не считая времени на обдумывание ответа, у нас составит 234 минуты (180 мин. \times 1,3).

Решение уже знакомой экзаменационной сессии в экзаменационном формате (день 6-й и день 7-й)

Задача шестого и седьмого дней — увеличить скорость написания ответа на знакомых сессиях и закрепить навык «бросания». Так как вы уже решали эти сессии, «бросать» задание вам будет психологически легче.

Работаем строго по экзаменационному формату:

Первые 15 минут — чтение задания, за это время:

- 6 минут — чтение второго, третьего и четвертого заданий;
- 9 минут — работа с консолидацией:
 - определяемся с «Бетой» и «Гаммой»: кто они, доли и сроки владения;
 - вспоминаем и записываем на полях перечень обязательных расчетов;
 - дописываем на полях строки, которых не хватает отчету в задании, чтобы стать консолидационным;
 - читаем текст консолидационного задания (достаточно прочитать до наиболее позднего примечания из двух: примечания, посвященного обесценению или приобретению «Гаммы»).

После этого сразу же приступаем к оформлению проформы, расстановке расчетов и выполнению экзаменационной работы:

- консолидационная задача выполняется за 45 минут (40 минут — решение; 5 минут — закрытие консолидации);
- второе задание выполняется за 45 минут;
- третье задание — за 45 минут;
- четвертое задание — за 45 минут.

Сверху с ответом экзаменатора выполняем только после решения всего экзамена.

20.2.3. Вечернее заучивание конспектов стандартов к экзаменационной сессии следующего дня

Вечером цикл повторяется:

- с помощью приложения 3 выбираете стандарты из сессии, которую вы будете решать завтра;
- заучиваете наизусть положения стандартов, используя конспект (приложение 4).

Для чего это необходимо? Дело в том, что в ситуационных задачах необходимы пояснения, основанные на требованиях стандарта. Вы должны уметь написать приводимые в конспекте положения.

Остановимся на основных принципах при заучивании положений стандартов.

В общем случае (за исключением специальных стандартов) конспекты построены исходя из следующей логики описания элемента финансовой отчетности:

- 1) определение элемента;
- 2) условия его признания;
- 3) первоначальная оценка;
- 4) порядок учета (если он не простой);
- 5) последующая оценка.

При заучивании также старайтесь придерживаться этого порядка.

Как учить. Учите вслух. Вслух проговаривайте положения конспекта и старайтесь вслух же повторить по памяти.

Хороший способ активизировать память — развесить листочки с конспектами в разных частях квартиры.

Допустим, на зеркале в прихожей висят «Долгосрочные активы», «Финансовые инструменты» — на шкафу с одеждой, «Аренда, IFRS 5 и IAS 2» — на стене на кухне рядом с тем местом, где вы пьете чай. Попался на глаза конспект — проговорите его положения вслух.

Помните, что устная речь человека напрямую связана с навыком письма. Все, что вы сможете сказать, вы сможете и записать. Однако не все, о чем человек думает, он может изложить на бумаге.

Поэтому учите и повторяйте конспекты вслух!

На следующий день утром в качестве разминки, перед тем как вы будете решать сессию, еще раз повторите стандарты, которые заучивали с вечера.

20.2.4. Психологические аспекты. Анализ ошибок

Я прошу вас не огорчаться, когда вы находите ошибки в своих ответах при сверке с ответами экзаменатора. У многих опускаются руки только потому, что в каждом задании они делают ошибки. Помните, что ошибки будут всегда, но это не должно останавливать или огорчать вас. Отнеситесь к этому как к данности, без эмоций. Разберитесь, в чем была ошибка, постарайтесь исключить ее в будущем. Но это, конечно, не спасет вас от других ошибок, связанных с другими моментами. Просто работайте, и ошибок станет значительно меньше.

Я часто привожу слушателям такой пример. Представьте себе, что вы получили на экзамене 67 баллов. Как вы думаете, это неплохо? Это отличный результат! А теперь посмотрите на этот результат с другой стороны, ведь треть этой работы — сплошные ошибки!

Поэтому готовьтесь к экзамену, решайте прошлые экзаменационные сессии и не огорчайтесь по поводу сделанных ошибок.

20.3. Вторая неделя двухнедельной подготовки

На второй неделе мы продолжаем утреннюю разминку (повторение теоретических положений стандартов) и вечернее заучивание стандартов для сессии следующего дня.

При решении экзаменационных сессий прошлых лет мы ставим перед собой две основные задачи:

- наращивание скорости и постепенный вход в режим экзаменационного ограничения по времени;
- отработка навыка бросания.

В связи с тем, что на второй неделе время для решения каждой экзаменационной сессии у вас значительно сократится, дополнительно прорешивайте одно-два ситуационных задания, которые не тестировались в выбранных вами сессиях.

Допустим, в сессиях 2011–2016 годов отсутствуют ситуационные задания на:

- МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» (посмотрите четвертое задание сессий Декабрь 2010 года и Март 2009 года);
- МСФО (IFRS) 6 «Затраты на оценку и разведку полезных ископаемых» (посмотрите пятое задание сессии Март 2010 года).

На второй неделе вы можете использовать следующий график решения экзаменационных сессий:

День 8. Экзаменационная сессия с консолидацией ОСД (с коэффициентом 1,3, но без ограничения времени на обдумывание).

День 9. Экзаменационная сессия с консолидацией ОФП (жестко с коэффициентом 1,3, без времени на обдумывание).

День 10. Экзаменационная сессия с консолидацией ОСД (жестко с коэффициентом 1,3, без времени на обдумывание).

День 11. Повтор экзаменационной сессии, которую вы решали в пятый день (консолидация ОФП). Эту сессию необходимо решить полностью в формате экзамена.

День 12. Повтор экзаменационной сессии, которую вы решали в восьмой день (консолидация ОСД). Эту сессию необходимо решить полностью в формате экзамена.

День 13. Экзаменационная сессия с консолидацией ОФП (строго в формате экзамена).

День 14. Экзаменационная сессия с консолидацией ОСД (строго в формате экзамена).

График второй недели может выглядеть следующим образом:

День 8. Сессия Декабрь 2014 года (с консолидацией ОСД и ОИК) — решаем с коэффициентом 1,3, но без ограничения времени на обдумывание.

День 9. Сессия Декабрь 2015 года (с консолидацией ОФП) — решаем с коэффициентом 1,3, но без времени на обдумывание каждой задачи.

День 10. Сессия Июнь 2016 года (с консолидацией ОСД и ОИК) — решаем с коэффициентом 1,3, но без времени на обдумывание каждой задачи.

День 11. Повтор сессии Июнь 2013 года (с консолидацией ОФП) — решаем строго в формате экзамена.

День 12. Повтор сессии Декабрь 2014 года (с консолидацией ОСД и ОИК) — решаем строго в формате экзамена.

День 13. Сессия Декабрь 2013 года (с консолидацией ОФП) — решаем строго в формате экзамена.

День 14. Сессия Июнь 2014 года (с консолидацией ОСД) — решаем строго в формате экзамена.

Итак, за семь дней второй недели вы также решите пять экзаменационных сессий (три экзаменационные сессии на консолидацию ОСД и две экзаменационные сессии на консолидацию ОФП), а также две экзаменационные сессии повторите в экзаменационном формате.

Очень серьезно отнеситесь к повторам экзаменационных сессий (день 11 и день 12). В эти дни ваша задача — показать наибольшую скорость. Решение этих сессий вам уже знакомо, поэтому эти дни посвящены отработке скорости написания экзаменационного ответа.

На этой неделе при решении экзаменационных сессий мы не отвлекаемся на сверку с ответами экзаменатора. Ответ экзаменатора открываем только после того, как закончили решение всей сессии. Мы делаем это по двум причинам:

- такой подход значительно экономит время;
- при решении экзаменационной сессии вы тренируете у себя способность к быстрому переключению с одного стандарта на другой.

День 8-й — это последний день, когда мы предоставляем себе неограниченное время на обдумывание перед ситуационными заданиями, так же как это делали на первой неделе (день 4-й и день 5-й).

День 9-й и день 10-й решаем с коэффициентом 1,3, но уже без предоставления себе времени на обдумывание. То есть обдумывание решения должно входить в лимит времени.

Таким образом, общее время на решение экзаменационного задания будет распределено следующим образом:

- 15 минут — чтение экзаменационного задания;
- 59 минут — выполнение консолидационного задания (25 баллов);
- 59 минут — выполнение второго задания (25 баллов);
- 59 минут — выполнение третьего задания (25 баллов);
- 59 минут — выполнение четвертого задания (25 баллов).

Итого: 15 минут на чтение и 236 минут на выполнение экзаменационного задания.

День 11-й — день 14-й решаем строго в экзаменационном формате:

- 15 минут — чтение экзаменационного задания;
- 45 минут — выполнение консолидационного задания (40 баллов);
- 45 минут — выполнение второго задания (20 баллов);

- 45 минут — выполнение третьего задания (20 баллов);
- 45 минут — выполнение четвертого задания (20 баллов).

Итого: 15 минут на чтение и 180 минут на выполнение экзаменационного задания.

Напомню самый важный момент: в течение второй недели мы отработываем навык «бросания». Еще раз внимательно перечитайте раздел 3.4 «Главный технический секрет успешной сдачи экзамена» (глава 3) и подраздел 13.1.4 «Навык “бросания” при решении консолидационных задач» (глава 13).

ГЛАВА 21. Предэкзаменационный день и день экзамена

Как быстро летит время! Не успели оглянуться, а завтра уже экзамен!

Поделюсь с вами некоторыми советами и приемами, которые помогли мне и моим слушателям успешно пройти эти волнительные экзаменационные испытания.

Первое. Если вы плотно занимались последние две недели, решая как минимум по одному экзамену в день, устройте сегодня после обеда отдых от занятий.

Немного поработайте утром (просмотрите самые важные, на ваш взгляд, моменты) и выберите после обеда какой-то спокойный вид деятельности: погуляйте на свежем воздухе, посидите в каком-нибудь спокойном ресторанчике или кафе (только без спиртных напитков), займитесь любимым хобби.

Для чего это нужно? Позвольте мозгу немного поработать самостоятельно, отсортировать и систематизировать все то, что так усиленно загружалось в него в последнее время. Это очень важно!

Обязательно проверьте, что вы все приготовили к завтрашнему экзамену:

- паспорт;
- пропуск на экзамен;
- схему проезда к месту проведения экзамена;
- несколько ручек (напомню, что ручки должны быть шариковыми и с черной пастой);
- калькулятор;
- линейку;
- часы (не встроенные в телефон или другое электронное устройство).

P. S. Штрих-корректирующая жидкость не входит в список разрешенных предметов, которые могут быть на столе претендента, поэтому брать ее не рекомендуется.

Обязательно приготовьте теплую одежду. Даже летом в экзаменационном зале при включенных кондиционерах может быть прохладно. Лучше захватить с собой лишние теплые вещи и повесить их на спинку стула, если они не понадобятся, чем дрожать от волнения и холода. Одеваемся тепло!

Вечером (перед сном) просмотрите только главные и существенные моменты.

Ложитесь спать пораньше! Вам нужно хорошенько выспаться перед «битвой».

Второе. Утром перед экзаменом не поддавайтесь искушению все повторять! Посмотрите только те моменты, которые очень-очень захочется посмотреть (это сделайте обязательно) — интуиция нас редко подводит.

Очень плотно позавтракайте.

Хотя сам экзамен начинается в 12 часов, приехать на него вы должны заранее (допуск в зал начинается в 10.30 для Москвы), а это значит, что выезжать вам придется еще раньше.

Поэтому энергии завтрака должно хватить на все время экзамена. На всякий пожарный возьмите с собой шоколад или орехи, чтобы перед экзаменом немного перекусить.

Если экзамен начинается позже (для восточных регионов России и Казахстана), продумайте, где вы сможете пообедать. Пообедать нужно не позже чем за 1,5–2 часа до экзамена.

Третье. Непосредственно перед экзаменом постарайтесь не вступать в разговоры со своими коллегами-претендентами: «ой, а я совсем не готов(а)», «кто-нибудь расскажите, как учитывается гудвил (запасы, финансовые активы, правительственные субсидии и т. д. и т. п.)...».

Нужно по максимуму исключить траты психической энергии до экзамена, она вся понадобится вам там!

Четвертое. Ни в коем случае не принимайте успокоительные средства!

Экзаменационная обстановка будет стимулировать резкий выброс адреналина в кровь (в спорте — так называемый адреналиновый удар). Как будут взаимодействовать эти лекарства с адреналином в условиях экстремальной для психики обстановки, можно только гадать. У человека может быть неадекватное поведение или он может внезапно уснуть в середине экзамена и т. д. Поэтому, пожалуйста, воздержитесь от успокоительных.

В целом не нужно бояться такого состояния — это естественная реакция организма. Под воздействием адреналина заученные заранее действия человек выполняет на 10–15 процентов быстрее, чем в обычной обстановке. Помните это! На экзамене адреналин — наш большой союзник.

Минус адреналина — это невнимательность к деталям. Нужно будет сделать усилие, чтобы восстановить концентрацию внимания (об этом шестой шаг).

Пятое. Постарайтесь взять с собой наручные часы. По ним удобно контролировать время.

Все дело в том, что часы в зале, где вы будете сдавать экзамен, показывают реальное время. Экзамен начнется не ровно в 12:00, а, допустим, в 12:27 — после того как у вас проверят документы, проведут инструктаж и вы заполните лицевую сторону буклета. При таком раскладе очень сложно контролировать время.

Что нужно сделать.

В тот момент, когда вам разрешат взять буклеты с заданием, поставьте часы на 11:45.

Время на экзамене будет легко контролировать: как только стрелки ваших часов покажут 15:00, экзамен закончится.

Вот разбивка заданий по времени выполнения:

- чтение 2–4 заданий 6 минут — с 11:45 до 11:51;
- первое задание (консолидация) выполняется с 11:51 до 13:12;
- второе задание (ситуационное, 20 баллов) — с 13:12 до 13:48;
- третье задание (теоретическое + ситуационное, 20 баллов) — с 13:48 до 14:24;
- четвертое задание (ситуационное, 20 баллов) — с 14:24 до 15:00.

Шестое. Перейдем непосредственно к ходу экзамена.

Итак, перед вами экзаменационное задание и первые 15 минут, предназначенные для ознакомления с ним.

Что делать?

Прочитайте второе, третье и четвертое задания, потратив не более 6 минут. Не вчитывайтесь в цифры, не пытайтесь делать расчеты на полях. Ваша задача — просто прочитать эти задания и понять, о чем они. Это самые сложные минуты — волнение сейчас максимально, очень трудно сосредоточиться на смысле задания.

Не старайтесь читать несколько раз — одного вполне достаточно (даже если трудно сосредоточиться). Вы должны потратить на прочтение каждого задания полторы, максимум две минуты.

Образно говоря, вы загружаете задачу в некий механизм обработки информации мозга, и пока вы физически решаете задачу на консолидацию, информация задачи будет обрабатываться. Это позволит вам более эффективно решать второе–четвертое задания, когда придет время к ним приступить.

Далее вы сразу приступаете к задаче на консолидацию. В главе 13 я обращал внимание на то, какие элементы вы должны вычленить сразу. Кратко напомним:

- внимательно прочитайте, что требуется сделать в консолидационной задаче (в самом конце задания). Если будет консолидация отчета о совокупном доходе, определите, нужно ли делать еще консолидацию отчета об изменении капитала;
- компании «Бета» и «Гамма». Вам нужно для себя ответить на три вопроса по каждой из них: «Кто?», «Доля?» и «Срок?». Иначе говоря, кто такие «Бета» и «Гамма» (группа состоит из двух дочек, или дочка и ассоциированной компании, или дочка и совместного предприятия), какая доля владения у «Альфы» в этих компаниях и какой срок владения.

После этого прямо на полях экзаменационного задания напишите проформу и обязательный список расчетов.

Для чего это нужно делать прямо в экзаменационном буклете:

- вы сэкономите время, потом (когда вам разрешат открыть буклет для ответов) переписав проформу (и расставив расчеты) в буклет для ответов;
- как только вы начинаете что-то физически делать, паника начнет проходить. Лучший метод борьбы с паникой и рассеиванием внимания — начать что-то физически делать (в данном случае писать на полях проформу и список расчетов).

Прочитайте текст задания до примечания, связанного с обесценением.

Седьмое. Приступайте к оформлению ответа.

Четко контролируйте время решения: как только истекло время, отведенное на задание, прекращайте его выполнение и переходите к другому! Это самое важное на экзамене!

Исключение — задача на консолидацию. Вы должны здесь особенно контролировать время. Ровно в 12:40 (по вашим часам) прекратите выполнять все расчеты и за оставшиеся 5 минут подведите итоги (тех расчетов, которые есть) и заполните этими итогами консолидированный расчет.

Обращаю внимание: консолидационный отчет должен быть заполнен данными!

В 12:45 по вашим часам вы должны приступить ко второму заданию.

Восьмое. Далее вы приступаете к решению второго, третьего и четвертого заданий.

Как я уже говорил, четко контролируйте время.

Это значит, что на каждую небольшую задачу вы должны отводить строго определенное для нее время.

Допустим, второе задание состоит из трех подзадач на 10, 8 и 7 баллов. Это значит, что каждую из них вы решаете в следующие временные интервалы:

- задание 2a (10 баллов) — 18 минут;
- задание 2b (8 баллов) — 14 минут;
- задание 2c (7 баллов) — 13 минут.

Итого — 45 минут.

Напомню, что стратегия «бросания» — самый важный навык на экзамене, и он поможет вам набрать максимально возможное количество баллов.

Помните, 20 процентов усилий дают 80 процентов результата — не пересиживайте над задачами!

Не допускайте ситуации, аналогичной на декабрьском экзамене 2012 года, когда «торпедная» 7-балльная задача на выручку лишила огромное количество претендентов заветного диплома просто потому, что многие решали ее и двадцать, и тридцать минут, теряя драгоценные баллы, вместо того чтобы выделить на нее 13 минут и перейти к следующей задаче.

Если вдруг вы почувствуете, что начинаете «забуриваться» в каких-то расчетах и никак не можете сообразить, как правильно, — ставьте «пробку», то есть любое примерно подходящее значение, и решайте дальше, как будто это значение верное.

Девятое. О порядке решения и исправлениях. Я настоятельно рекомендую выполнять все задания по порядку. Ни в коем случае не пропускайте и не оставляйте место для ответа на какой-то подвопрос, думая, что потом к нему вернетесь.

Практика показывает:

- времени на возврат обычно не хватает. На вопросы, которые, как претенденту кажется, он лучше знает, он тратит больше времени — это ошибочная тактика (см. и пункты 7 и 8);
- часто происходит ситуация, когда претендент просто не вспоминает или вспоминает слишком поздно, что у него не выполнено какое-то задание.

Поэтому решаем все по порядку.

По поводу исправлений. Вы можете непосредственно исправить значение, которое только что посчитали и видите, что оно неверно.

НИ В КОЕМ СЛУЧАЕ НЕ ЗАЧЕРКИВАЙТЕ ВЫПОЛНЕННОЕ ЗАДАНИЕ, даже если вдруг поняли, что оно решено неверно.

Этого нельзя делать по двум важным причинам:

1. Аналитические способности мозга во время экзамена значительно снижены, и вы можете ошибочно «понять», что решение неверно, хотя в целом оно было правильно.

2. Баллы даются за правильный подход и объяснения, даже если в начале расчетов допущена ошибка. Поэтому, зачеркивая собственное решение, вы теряете 5–6 баллов, которые могли бы заработать, оставив все как есть.

Десятое. Если во время выполнения экзамена у вас заканчивается буклет для ответа, не ждите, пока он закончится совсем! Начиная последнюю страницу, поднимите руку и попросите наблюдателей принести дополнительный буклет.

Пока наблюдатель идет за буклетом и возвращается к вам, у вас должна быть возможность продолжать работу.

Одиннадцатое. Я желаю вам удачи! В день экзамена у вас будет прекрасное боевое настроение! Держитесь, все будет ОК!

Приложения

Вы также можете скачать актуальные приложения с сайта автора по ссылке:

<https://msfo-training.ru/DipIFR-book-app>

Приложение 1. Экзаменуемые документы Декабрь 2019 и Июнь 2020

Знание новых документов, выпущенных до 31 августа, тестируется в ходе экзаменационных сессий следующего календарного года. Документы могут относиться к экзаменуемым, даже если они пока не вступили в действие.

Перечисленные ниже документы были выпущены до 31 августа 2018 года и будут экзаменоваться в ходе декабрьской сессии 2019 года, а также июньской сессии 2020 года.

Руководство по подготовке к экзамену ДипИФР содержит более подробную информацию о том, на каком уровне и в какой степени будут экзаменоваться эти документы. Руководство по подготовке должно быть изучено вместе со списком экзаменуемых документов, приведенных ниже.

Международные стандарты финансовой отчетности¹:

- МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»
- МСФО 2 «Запасы»
- МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»
- МСФО 10 «События, произошедшие после отчетного периода»
- МСФО 12 «Налоги на прибыль»
- МСФО 16 «Основные средства»
- МСФО 19 «Вознаграждения работникам»
- МСФО 20 «Учет субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи»
- МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов»
- МСФО 23 «Затраты по займам»
- МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
- МСФО 27 «Отдельная финансовая отчетность»
- МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия»
- МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации»
- МСФО 33 «Прибыль на акцию»
- МСФО 36 «Обесценение активов»

¹ Список тестируемых стандартов воспроизведен в соответствии со списком экзаменуемых документов, принятых АССА. Название стандартов и документов приведены в переводе АССА на русский язык.

- МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
- МСФО 38 «Нематериальные активы»
- МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость»
- МСФО 41 «Сельское хозяйство»
- МСФО (IFRS) 1 «Применение Международных стандартов финансовой отчетности впервые»
- МСФО (IFRS) 2 «Платежи с использованием акций»
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»
- МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные на продажу, и прекращенная деятельность»
- МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»
- МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»
- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»
- МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности»
- МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»
- МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»
- МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
- МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Другие положения:

- «Основы подготовки финансовой отчетности»
- IFRS for SMEs. МСФО для малых и средних предприятий

С полным текстом Учебного плана к экзамену ДипИФР-Рус на русском языке можно ознакомиться на сайте АССА по ссылке:

https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifr-rus/exam_structure/syllabus.html

С полным текстом Руководства для кандидатов по подготовке к экзамену ДипИФР-Рус на русском языке можно ознакомиться на сайте АССА по ссылке:

<https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifr-rus.html>

Приложение 2. Электронные приложения к книге и полезные ссылки

Примечание 2.1. Электронные приложения к книге

По данной ссылке вы сможете найти следующие приложения к книге:

<https://msfo-training.ru/DiplIFR-book-app>

- Краткие конспекты к экзамену ДипИФР-Рус.
- Комментарии к экзаменационным сессиям с 2011 года.
- Консолидационные задания с 2011 по июнь 2019 года, «переформатированные» под 25 баллов (к формату экзамена начиная с декабря 2019 года), и ответы к ним в формате экзаменационного буклета.
- Статистика тестирования экзаменационных тем с 2009 года.
- Сборник прошедших экзаменационных сессий.
- Экзаменуемые документы и руководства к экзамену ДипИФР-Рус АССА.

Тестовые тренажеры для заучивания аббревиатуры стандартов МСФО:

<https://msfo-training.ru/abbreviation>

Примечание 2.2. Полезные ссылки

Сайт АССА: <https://www.accaglobal.com>

Квалификация DipIFR (на английском языке):

<https://www.accaglobal.com/ubcs/en/qualifications/glance/dipifr/overview.html>

Квалификация ДипИФР-Рус (на русском языке):

<https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifr-rus.html>

Экзаменационные задания и ответы прошлых лет:

https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifr-rus/exam_structure/past-exam-papers.html

Михаил Кузьмин

**Как подготовиться к экзамену ДипИФР.
Все о секретах диплома по МСФО
2-е издание, дополненное и переработанное**

Заведующая редакцией
Руководитель проекта
Ведущий редактор
Литературный редактор
Художественный редактор
Корректоры
Верстка

*Ю. Сергиенко
Н. Римциан
К. Тульцева
Н. Викторова
Н. Васильева
С. Беляева, Г. Шкатова
Л. Егорова*

Изготовлено в России. Изготовитель: ООО «Прогресс книга».
Место нахождения и фактический адрес: 194044, Россия, г. Санкт-Петербург,
Б. Сампсониевский пр., д. 29А, пом. 52. Тел.: +78127037373.

Дата изготовления: 06.2020. Наименование: книжная продукция. Срок годности: не ограничен.

Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 034-2014, 58.11.12 —
Книги печатные профессиональные, технические и научные.

Импортер в Беларусь: ООО «ПИТЕР М», 220020, РБ, г. Минск, ул. Тимирязева, д. 121/3, к. 214, тел./факс: 208 80 01.

Подписано в печать 05.06.20. Формат 70×100/16. Бумага офсетная. Усл. п. л. 54,180. Тираж 600. Заказ 0000.

Отпечатано в ОАО «Первая Образцовая типография». Филиал «Чеховский Печатный Двор».
142300, Московская область, г. Чехов, ул. Полиграфистов, 1.

Сайт: www.chpk.ru. E-mail: marketing@chpk.ru
Факс: 8(496) 726-54-10, телефон: (495) 988-63-87

ВАША УНИКАЛЬНАЯ КНИГА

Хотите издать свою книгу? Она станет идеальным подарком для партнеров и друзей, отличным инструментом для продвижения вашего бренда, презентом для памятных событий! Мы сможем осуществить ваши любые, даже самые смелые и сложные, идеи и проекты.

МЫ ПРЕДЛАГАЕМ:

- издать вашу книгу
- издание книги для использования в маркетинговых активностях
- книги как корпоративные подарки
- рекламу в книгах
- издание корпоративной библиотеки

Почему надо выбрать именно нас:

Издательству «Питер» более 20 лет. Наш опыт – гарантия высокого качества.

Мы предлагаем:

- услуги по обработке и доработке вашего текста
- современный дизайн от профессионалов
- высокий уровень полиграфического исполнения
- продажу вашей книги во всех книжных магазинах страны

Обеспечим продвижение вашей книги:

- рекламой в профильных СМИ и местах продаж
- рецензиями в ведущих книжных изданиях
- интернет-поддержкой рекламной кампании

Мы имеем собственную сеть дистрибуции по всей России, а также на Украине и в Беларуси. Сотрудничает с крупнейшими книжными магазинами.

Издательство «Питер» является постоянным участником многих конференций и семинаров, которые предоставляют широкую возможность реализации книг.

Мы обязательно проследим, чтобы ваша книга постоянно имелась в наличии в магазинах и была выложена на самых видных местах.

Обеспечим индивидуальный подход к каждому клиенту, эксклюзивный дизайн, любой тираж.

Кроме того, предлагаем вам выпустить электронную книгу. Мы разместим ее в крупнейших интернет-магазинах. Книга будет сверстана в формате ePub или PDF – самых популярных и надежных форматах на сегодняшний день.

Свяжитесь с нами прямо сейчас:

Санкт-Петербург – Анна Титова, (812) 703-73-73, titova@piter.com

Москва – Сергей Клебанов, (495) 234-38-15, klebanov@piter.com