

Лекционное занятие №1

Тема: 1.1 Учет и оценка финансовых инвестиций.

1.2 Учет инвестиций в дочерние и ассоциированные предприятия.

Тема: 1.1 Учет и оценка финансовых инвестиций.

Характер и квалификация инвестиций в ценные бумаги и их учет.

1. Учет инвестиций.

Под инвестициями понимают денежные и иные долгосрочные вложения в отрасли экономики, то есть средства, целевые банковские вклады, пай, акции и другие ценные бумаги, технологии, различные машины, оборудование, лицензии, в том числе товарные знаки, кредиты, любое другое имущество или имущественные и интеллектуальные права, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности, в целях получения прибыли (дохода).

Учет инвестиций регулируется Международными стандартами финансовой отчетности:

МСБУ (IAS) 27 «**Консолидированная и отдельная финансовая отчетность**»

МСБУ (IAS) 28 «**Учет инвестиций в ассоциированные организации**»

1.1. Инвестиции: определение и виды.

Инвестициями признаются активы, которыми владеет организация в целях получения дохода, прироста инвестированного капитала или получения прочей выгоды.

К инвестициям также относится недвижимость, которая не находится в эксплуатации.

Средства, вложенные в срочные депозиты или депозитные сертификаты, государственные или другие ценные бумаги, сроком обращения менее одного года, называются краткосрочными финансовыми инвестициями. Такие вклады представляют собой оборотные средства, которые при необходимости можно использовать для погашения текущих обязательств.

Ценные бумаги

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление которых возможно только при его представлении.

Инвестиции могут быть представлены долевыми и долговыми ценными бумагами.

Примером долговой бумаги является облигация, - ее владелец является кредитором организации, выпустившей облигацию.

Акция признается долевой бумагой, - ее владелец является совладельцем предприятия, выпустившего ее. Акция дает право инвестору участвовать в управлении предприятием через обладание правом голоса. Акции не погашаются как облигации и находятся в обращении до тех пор, пока организация не решит изъять их. При наличии чистого дохода у предприятия владельцам акций по результатам финансового года выплачиваются дивиденды.

Таким образом, акцией признается бумага, удостоверяющая право ее держателя (акционера) на получение части чистого дохода акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении делами акционерного общества и на часть имущества, оставшегося после его ликвидации.

Инвестиции классифицируются на основе срока владения на категории:

- краткосрочные инвестиции со сроком владения до года;
- долгосрочные инвестиции со сроком владения свыше года.

Данное деление по категориям должно находить отражение в финансовой отчетности предприятия:

- краткосрочные инвестиции отражаются в бухгалтерском балансе как краткосрочные активы, - долгосрочные инвестиции – как долгосрочные активы.

Инвестиции в недвижимость (землю, здания, которые не находятся в эксплуатации) обычно классифицируются как долгосрочные.

Основными моментами бухгалтерского учета приобретенных ценных бумаг обычной организации являются:

- учет приобретенных ценных бумаг по цене приобретения (покупной) в зависимости от срока действия самой ценной бумаги;
- учет реализации перепродаваемых ценных бумаг;
- отражение результатов изменения стоимости ценных бумаг.

1.2. Учет приобретения финансовых инвестиций и их оценка.

1.2.1. Учет финансовых инвестиций при приобретении.

Любые финансовые инвестиции первоначально отражаются в учете по покупной стоимости. Покупная стоимость состоит из фактических затрат, включая все связанные с приобретением расходы. К расходам по приобретению относятся:

- комиссионные услуги фондовой биржи;
- комиссионные услуги брокера или дилера, в том числе банковские услуги (при условии, если банк выступает брокером или дилером).

1.2.2. Особенности учета финансовых инвестиций после их приобретения.

В момент выпуска **облигаций** объявленные в процессе эмиссии по ним проценты не всегда совпадают с процентами по облигациям такого же типа, которые уже обращаются на рынке ценных бумаг.

В связи, с чем наряду с облигациями, выпущенными по номинальной стоимости, существуют облигации, выпущенные с премией или со скидкой.

Премия по облигациям равна разнице между стоимостью ее реализации и номинальной стоимостью, тогда как **скидка** – это разница между номинальной и фактической стоимостью реализации.

Эти разницы должны амортизироваться инвестором в течение всего срока их владения и к концу срока погашения облигации привести ее стоимость к номинальной.

Что касается **акций**, то их номинальная стоимость для инвестора для отражения в учете не играет особой роли. Выкуп акций эмитентом по требованию акционеров в соответствии с законодательством осуществляется по средневзвешенной рыночной цене за последние тридцать календарных дней, предшествующих дню объявления о выкупе выпущенных акций, или по цене требования о выкупе, или по цене, не ниже их номинальной стоимости.

В зависимости от **величины процента приобретенных акций** в общей сумме уставного капитала инвестируемого объекта инвестиций зависит **метод их учета**.

Первая группа инвестиций, когда величина процента приобретенных акций в общей сумме уставного капитала инвестируемого объекта инвестиций **менее 20%**, – это инвестиции, не позволяющие установить контроль и не оказывающие существенного влияния.

Их учет ведется на счетах подразделов 1100 «Краткосрочные финансовые инвестиции» и 2000 «Долгосрочные финансовые инвестиции» плана счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, в зависимости от целей и срока их приобретения.

Счета этого подраздела предназначены для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организаций в ценные бумаги других организаций.

Вторая и третья группа инвестиций, когда величина процента приобретенных акций в общей сумме уставного капитала инвестируемого объекта инвестиций **свыше 20% и до 50%**, и **свыше 50% и до 100%**, учитываются на счетах подраздела 2200 «Инвестиции, учитываемые методом долевого участия» плана счетов в зависимости от целей и срока их приобретения.

1.3. Оценка финансовых инвестиций.

1.3.1. Оценка краткосрочных финансовых инвестиций.

Стандартом предусмотрено, что после первоначального признания краткосрочные финансовые инвестиции могут оцениваться:

- а) по текущей стоимости;
- б) по наименьшей оценке из покупной и текущей стоимости.

1.3.2. Долгосрчные финансовые инвестиции и их оценка.

1.3.2.1. Оценка долгосрчных финансовых инвестиций.

Долгосрчные финансовые инвестиции могут учитываться в бухгалтерском балансе:

- а) по покупной стоимости;
- б) по стоимости с учетом переоценки;
- в) по наименьшей оценке из покупной и текущей стоимости.

При применении методов оценки, приведенных в стандартах бухгалтерского учета, изменение стоимости долгосрчных финансовых инвестиций отражается на счетах подраздела 5300 «Резерв на переоценку» раздела 5 «Капитал и резервы».

При выборе Предприятием **метода оценки по покупной** стоимости в учете никаких корректирующих записей не производится, а ценные бумаги до момента выбытия учитываются по той стоимости, по которой они приобретены.

При выборе Предприятием метода оценки - **стоимость с учетом переоценки**, - это и периодичность переоценки, должно быть оговорено в своей учетной политике.

При этом применяется **индивидуальный** метод переоценки, т.е. по каждой ценной бумаге.

*Предприятие учитывает долгосрчные инвестиции по **наименьшей оценке из покупной и текущей стоимости**, с учетом изменений 1 раз в год.*

1.3.2.2. Отражение результатов переоценки долгосрчных финансовых инвестиций.

Суммы дооценки долгосрчных финансовых инвестиций отражается следующими записями:

- на сумму увеличения:

Дебетуются счета учета финансовых инвестиций и кредитуются счет «Резерв на переоценку инвестиций».

При снижении стоимости долгосрчной инвестиции уменьшение производится за счет суммы дооценки той же инвестиции;

- на сумму снижения производится следующая бухгалтерская запись:

Дебетуется счет «Резерв на переоценку инвестиций» и кредитуются соответствующие счета финансовых инвестиций.

При отсутствии (недостаточности) суммы дооценки одной и той же инвестиции снижение ее стоимости относится на расходы:

Дебет счета «Прочие расходы» и кредит соответствующих счетов финансовых инвестиций.

Сумма дооценки долгосрчной инвестиции, стоимость которой ранее была снижена, относится на увеличение «Резерв на переоценку инвестиций» раздела «Капитал и резервы» после погашения убытка от той же инвестиции:

- на сумму признания ранее списанного убытка:

Дебет счетов финансовых инвестиций и кредит счета «Прочие доходы»;

- на оставшуюся сумму увеличения (дооценки):

Дебет счетов финансовых инвестиций и кредит счета «Резерв на переоценку инвестиций».

Учет долгосрчных финансовых инвестиций **по наименьшей оценке из покупной и текущей** стоимости ведется аналогично учету краткосрчных финансовых инвестиций по этому же методу.

При применении данного метода рекомендуется производить переоценку долгосрчных инвестиций на основе каждой отдельной инвестиции.

В случае необратимого снижения стоимости долгосрчных инвестиций балансовая стоимость этих инвестиций должна быть пересмотрена. Такое снижение определяется для каждой инвестиции отдельно и признается расходом того периода, в котором оно имело место.

При этом принимается во внимание разновидность риска и величина доли инвестора в инвестируемой организации.

1.6.4. Перевод финансовых инвестиций из категории в категорию.

Предприятие имеет право осуществлять перевод краткосрочных финансовых инвестиций в категорию долгосрочных и наоборот.

Если краткосрочные финансовые инвестиции приобретены для перепродажи, а затем организация решила учитывать их как долгосрочные, то она должна осуществить перевод краткосрочных финансовых инвестиций в категорию долгосрочных:

- а) по наименьшей оценке из покупной и текущей стоимости;
- б) по текущей стоимости, если они были ранее отражены по этой стоимости.

Предприятие имеет также право осуществлять перевод долгосрочных финансовых инвестиций в категорию краткосрочных.

Такой перевод из одной категории в другую может осуществляться:

- а) по наименьшей оценке из покупной и балансовой стоимости, если краткосрочные финансовые инвестиции учитываются по наименьшей оценке из покупной и текущей стоимости;
- б) по балансовой стоимости при учете краткосрочных финансовых инвестиций по текущей стоимости. При этом, при переводе сумма от переоценки долгосрочных финансовых инвестиций должна быть восстановлена.

1.6.5. Учет выбытия финансовых инвестиций.

При продаже ценных бумаг Предприятие обычно получает доход или несет убыток. При этом разница между полученным доходом от продажи и балансовой стоимостью за вычетом расходов признается доходом или расходом.

Следует иметь в виду, что по долгосрочным инвестициям на счетах раздела «Капитал и резервы» могут числиться суммы произведенных дооценок.

В момент выбытия или списания инвестиций с баланса Предприятия суммы от их переоценки, учитываемые на счете «Резерв на переоценку инвестиций», отражаются как нераспределенный доход.

Лекционное занятие № 1.2

Тема: МСФО № 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия».

Представление консолидированной финансовой отчетности.

1.2. Учет инвестиций, не позволяющих устанавливать контроль, но оказывающих значительное влияние.

Учет таких инвестиций регулируется МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании».

Ассоциированная компания – это компания, на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, но которая не является ни дочерней, ни совместной компанией.

Существенное влияние – это возможность участвовать в принятии решений по финансовой или оперативной политике компании, но не контролировать такую политику.

1.2.1. Метод долевого участия.

Если инвестор приобретает **от 20 до 50%** имеющих право голоса всех выпущенных акций другой организации в качестве долгосрочных инвестиций, то он получает возможность оказывать значительное влияние на его деятельность.

Для учета таких инвестиций в бухгалтерском учете используется метод долевого участия.

Метод учета по долевого участию – это метод бухгалтерского учета, по которому инвестиции **первоначально учитываются по себестоимости**, а затем **корректируются** на произошедшие после приобретения **изменение доли инвестора в чистых активах** объекта инвестиций.

При использовании этого метода инвестор должен определить свою долю дохода в чистом доходе инвестируемой организации независимо от того, выплачиваются дивиденды или нет.

Для правильного отражения доли чистого дохода **дочерней** (зависимой) организации необходимо учитывать три основных условия данного метода.

1. **Инвестор учитывает инвестиции** по покупной стоимости в момент приобретения.
2. **Доля чистого дохода дочерней (зависимой)** организации отражается инвестором на увеличение, а доля убытков – на уменьшение балансовой стоимости инвестиций.
3. **Сумма причитающихся дивидендов** отражается инвестором в уменьшение балансовой стоимости инвестиций.

В тех случаях, когда долевое участие в убытках дочерней, зависимой организации у инвестора равняется или превышает балансовую стоимость инвестиций, то доля убытков отражается в уменьшение балансовой стоимости инвестиций, которая доводится до нулевой стоимости, а сумма, превышающая стоимость инвестиций, учитывается одним из двух вариантов:

- за балансом;
- отражается в балансе как обязательства, и признается как убыток от долевого участия, при условии наличия у инвестора гарантийных обязательств перед дочерней, зависимой организацией.

Если дочерняя или зависимая организация производит переоценку активов, то изменение доли инвестора в связи с переоценкой активов увеличивает (уменьшает) балансовую стоимость инвестиций.

Увеличение балансовой стоимости инвестиций отражается в разделе «Капитал и резервы», как «Резерв на переоценку инвестиций».

Уменьшение балансовой стоимости инвестиций отражается в уменьшение «Резерв на переоценку инвестиций» в пределах ранее произведенной дооценки.

Следует отметить, что методика отражения результатов переоценки инвестором в части своего участия такая же, как и по учету долгосрочных финансовых инвестиций.

1.2.2. Метод стоимости.

Метод стоимости – это метод, при котором инвестиции в момент приобретения отражаются по покупной стоимости.

Доход от инвестиций **признается** в отчете о прибылях и убытках инвестора в **размере причитающихся дивидендов** от общей суммы накопленного чистого дохода зависимой организации, возникших после даты приобретения.

Метод стоимости применяется инвестором при составлении финансовой отчетности, когда:

1. зависимая организация действует в условиях строгих долгосрочных ограничений;
2. инвестиции приобретены в целях реализации в ближайшем будущем.

При применении метода стоимости инвестор признает доход только в сумме дивидендов от чистого дохода инвестируемой организации, который получен после даты приобретения этих инвестиций.

Доходы, полученные сверх такой прибыли считаются возмещением инвестиции и записываются как уменьшение инвестиции.

1.2.3. Учет инвестиций, позволяющих осуществлять контроль.

Учет таких инвестиций регулируется МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Контроль – это возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании с целью получения выгод от ее деятельности.

Дочерняя компания – это компания, находящаяся под контролем другой компании (называемой материнской компанией).

Материнская компания – компания, имеющая одну или несколько дочерних компаний.

Считается, что контроль действителен когда, инвестор владеет прямо или косвенно в инвестируемом объекте более 50% акций, если не будет какого-либо ограничения в осуществлении контроля.

Дочерней организацией является юридическое лицо, преобладающую часть уставного капитала (выпущенного уставного капитала) которого сформировало другое юридическое лицо (далее организация), либо если в соответствии с заключенным между ними договором (либо иным образом), основная организация имеет возможность определять решения, принимаемые данной организацией.

Группа – это основная организация и все ее дочерние организации.

Доля меньшинства - это часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в её капитале, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние организации.

Чтобы руководство организаций, владельцы, инвесторы, кредиторы и прочие пользователи финансовой отчетности могли оценить и проанализировать то, как функционирует Группа, возникает необходимость в составлении особой, а именно – **консолидированной финансовой отчетности**, включающей данные, как основной организации, так и дочерних.

С одной стороны, каждая из них является самостоятельным юридическим лицом и составляет свои собственные финансовые отчеты, но с другой стороны, в силу особых отношений и связей между дочерними и основными организациями они рассматриваются как единое целое и подготавливают общую консолидированную финансовую отчетность. **Консолидированная финансовая отчетность** – отдельные финансовые отчетности членов Группы, представленные как отчетность одного юридического лица.

Отдельная финансовая отчетность – это отчетность каждого члена Группы, подлежащая консолидации.

1.2.4. Консолидированная финансовая отчетность Группы включает:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о прибылях и убытках;
- Отчет о движении денег.

Она необходима всем имеющим или предполагающим иметь интересы в данной Группе. Ведь наиболее крупные юридические лица создают дочерние для создания более выгодных экономических условий.

Инвестор, приобретая акции одной организации из них, хочет получить ясную картину о всей Группе.

1.2.4.1. Методика составления консолидированной финансовой отчетности.

Основная организация должна включать в консолидированную финансовую отчетность все свои местные и зарубежные дочерние организации, за исключением случаев, когда:

1. дочерняя организация приобретена в целях продажи в ближайшем будущем и контроль над ней будет временным;
2. дочерняя организация действует в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые значительно снижают ее способность передавать средства основной организации.

Финансовая отчетность- Бухгалтерские балансы и Отчеты о прибылях и убытках объединяются постатейно и построчно посредством суммирования данных об имуществе, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах, чистых доходах и убытках с показателями в аналогичных статьях.

При постатейном суммировании отчетов основной и дочерней организации следует **исключить дублирование** по некоторым статьям:

1. Балансовую стоимость инвестиций основной организации в каждую дочернюю и долю основной организации в собственном капитале каждой дочерней.
2. Расчетные операции, проведенные между основной и дочерней организацией.

В баланс группы **могут войти данные только по отношению к «третьим»**, не входящим в нее юридическим лицам.

В связи с этим необходимым является так называемое «консолидирование обязательств», в ходе которого должны быть исключены данные, имеющие характер задолженности субъектов группы по отношению друг другу:

Консолидированный Отчет о прибылях и убытках составляется для Группы путем объединения чистого дохода и убытка основной и дочерней организаций, а внутригрупповые сделки исключаются во избежание повторного счета.

Такие внутригрупповые операции исключаются с тем, чтобы в консолидированной отчетности не завышались объемы операций с внешними организациями и их финансовые результаты.

Внутригрупповые операции, связанные с приобретением основных средств и нематериальных активов имеют особенность в том, что в каждом отчетном периоде на протяжении всего срока эксплуатации этих внеоборотных активов необходимо в консолидированных финансовых отчетах делать следующие **исключающие записи**:

- а) уменьшающие или увеличивающие стоимости основных средств или нематериальных активов **на суммы доходов (убытков)**, образовавшихся в результате их реализации;
- б) **корректировку накопленного износа** в результате списания в бухгалтерском учете стоимости, несоответствующей стоимости приобретенных основных средств и нематериальных активов у независимых сторон.

Финансовые отчеты основной организации и ее дочерних, включаемых в консолидированную отчетность, обычно составляются на одну и ту же дату.

Когда консолидируются финансовые отчеты, составленные на разные даты (при условии, что разница составляет не более трех месяцев), то делается корректировка на изменения, являющиеся результатом существенных операций или других событий, происходящих между этими датами.

Финансовые отчеты основной организации и его дочерних, включаемых в консолидированную отчетность, обычно подготавливаются с использованием единой учетной политики для аналогичных организаций и событий финансово-хозяйственной деятельности. В случаях, когда член группы использует учетную политику, отличную от той, которая принята в консолидированной финансовой отчетности, то при консолидации в его финансовые отчеты вносятся соответствующие поправки.

Если подсчитать такие поправки невозможно, то этот факт должен раскрываться вместе с теми частями статей в консолидированной финансовой отчетности, по отношению к которым, была применена различная учетная политика.

Лекционное занятие № 2

Тема: Учет и оценка финансовых инструментов. МСФО № 32,39. Финансовый актив. Финансовое обязательство. Долевой инструмент, его учет

2. Учет финансовых инструментов

Учет финансовых инструментов Предприятия осуществляется в соответствии с МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации».

2.1. Определения.

Стандарты используют следующие основные определения:

Финансовый инструмент – это любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент - у другой.

Финансовые инструменты включают как первичные инструменты, такие как дебиторская и кредиторская задолженность и долевые ценные бумаги, так и производные инструменты: финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы.

Финансовый актив – это любой актив, являющийся:

- (а) денежными средствами;
- (б) правом требования по договору денежных средств или другого финансового актива от другой компании;
- (в) предусмотренным договором правом на обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных условиях; или
- (г) долевой инструмент другой компании.

Финансовое обязательство – это обязанность по договору:

- (а) предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании; или
- (б) обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях.

В соответствии со Стандартом, определения финансового актива и финансового обязательства включают в себя понятия «финансовый актив» и «финансовый инструмент». Поэтому, если в соответствии с договором предусмотрено право или обязательство обмена финансовыми инструментами, результатом такого обмена будут финансовые активы, финансовые обязательства или долевые инструменты.

Долевой инструмент – это любой договор, подтверждающий **право на долю** активов компании, остающихся после вычета всех ее обязательств.

Денежные финансовые активы и финансовые обязательства (также называемые денежными финансовыми инструментами) – это финансовые активы и финансовые обязательства, предусматривающие получение или выплату фиксированных или определяемых денежных сумм.

Производный инструмент – это финансовый инструмент:

- (а) стоимость которого меняется в результате изменения ставки, курса ценной бумаги, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, другой переменной (иногда называемой «базисной»);
- (б) для приобретения которого необходимы небольшие первоначальные инвестиции по сравнению с другими контрактами, курс которых аналогичным образом реагирует на изменения рыночной конъюнктуры; и
- (в) расчеты по которому осуществляются в будущем.

Производные финансовые инструменты порождают права и обязанности, в результате которых происходит передача одной стороной по договору другой стороне одного или нескольких финансовых рисков, содержащихся в первичном финансовом инструменте. Производные инструменты не влекут за собой передачу базисного финансового инструмента в начале срока действия договора, кроме того, такая передача вовсе необязательно должна иметь место при наступлении срока исполнения обязательств по договору.

Физические активы, такие как запасы, основные средства, арендованные активы, а также нематериальные активы, такие как патенты и торговые марки, не являются финансовыми активами. Контроль за такими физическими и нематериальными активами создает возможность обеспечивать поступление денежных средств или других активов, но он не приводит к возникновению действительного права на получение денежных средств или других финансовых активов.

2.2. Классификация финансового инструмента.

Эмитент финансового инструмента должен классифицировать его, или составляющие его части, **как обязательство или капитал**, в соответствии с содержанием договора **при первоначальном** признании инструмента в балансе и определениями финансового обязательства и долевого инструмента.

Классификация финансового инструмента в балансе эмитента определяется его содержанием, а не юридической формой.

Классификация инструмента осуществляется на основании оценки его содержания при его первоначальном признании в балансе. Эта классификация сохраняется для всей последующей отчетности до тех пор, пока финансовый инструмент не списывается с баланса компании.

Эмитент финансового инструмента, который содержит как обязательство, так и элемент капитала, должен классифицировать составные части этого инструмента отдельно.

Классификация финансовых инструментов в балансе **определяет, будут ли** проценты, дивиденды, убытки и прибыли, связанные с этим инструментом классифицироваться как **расходы или доходы** и представляться в отчете о прибылях и убытках.

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту, классифицированному как финансовое обязательство, должны отражаться в отчете о прибылях и убытках, как расходы или доходы.

Распределение доходов владельцам финансового инструмента, классифицированного как долевой инструмент, относится эмитентом непосредственно в дебет счета капитала.

Финансовый актив и финансовое обязательство должны зачитываться, а в балансе должна отражаться сальдированная сумма, когда Предприятие:

- (а) имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных в балансе сумм; и
- (б) намеревается либо произвести расчет по сальдированной сумме, либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

Сделки с финансовыми инструментами могут приводить к принятию или передаче другой стороне одного или нескольких финансовых рисков, такими как: ценовой риск (валютный риск, риск ставки процента и рыночный риск), кредитный риск, риск ликвидности, риск потока денежных средств.

Предприятие должно описать свою политику и в области управления финансовым риском, в том числе политику хеджирования каждого основного вида ожидаемой сделки, для которого используется учет при хеджировании.

Для каждого класса финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов, как признанных, так и не признанных в балансе, Предприятие должно раскрывать:

- (а) информацию о стоимостных параметрах и характере финансовых инструментов, включая их существенные условия, которые могут влиять на величину, распределение во времени и определенность будущих потоков денежных средств; и
- (б) принятые учетную политику и методы, в том числе принятые критерии признания инструментов в балансе и базу для их оценки.

2.3. Признание и оценка финансовых инструментов.

2.3.1. Первоначальное признание.

Предприятие признает финансовый актив или финансовое обязательство в балансе тогда и только тогда, когда оно становится стороной по договору в отношении финансового инструмента.

В соответствии с предыдущим параграфом Предприятие признает все свои договорные права и обязательства по производным финансовым инструментам в своем балансе в виде активов или обязательств.

Финансовые инструменты, возникающие из всех договорных прав и обязательств по срочным сделкам, в том числе по операциям с производными финансовыми инструментами, если предметом контракта является ценовой риск, признаются в учете на **дату заключения сделки**.

Все другие финансовые инструменты признаются в учете **на дату расчетов**.

Датой расчета признается день поставки актива.

Имеющие регулярный характер операции по продаже финансовых активов признаются в учете на дату расчетов.

2.3.2. Определения, связанные с признанием и оценкой.

1. **Амортизированные затраты на приобретение** финансового актива или финансового обязательства – это стоимость финансового актива или обязательства, определенная при первоначальном признании,

за вычетом выплат основной суммы долга,

плюс или минус

начисленная амортизация разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения,

минус

частичное списание (осуществляемое напрямую или с использованием корректировочного счета) в связи с обесценением или безнадежной задолженностью.

2. **Метод эффективной ставки процента** – это метод расчета амортизации с использованием эффективной ставки процента финансового актива или финансового обязательства.

3. **Эффективная ставка процента** – это ставка, которая применяется при точном дисконтировании ожидаемой суммы будущих денежных платежей до наступления срока платежа или очередной даты пересмотра ставки до текущей чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства.

В расчет включаются все вознаграждения и прочие суммы, выплаченные или полученные сторонами договора.

Эффективная ставка процента иногда называется уровнем дохода к погашению или моменту следующего пересмотра ставки, и являются внутренней нормой доходности финансового актива или финансового обязательства за данный период.

4. **Затраты по сделке** – дополнительные издержки, непосредственно связанные с приобретением или выбытием финансового актива или обязательства

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

6. **Контроль за активом** – право на получение будущих экономических выгод от использования данного актива.

7. **Прекращение признания** означает списания финансового актива, обязательства или доли финансового актива или обязательства с бухгалтерского баланса.

Для целей оценки в балансе, в соответствии с МСФО 39 (параграф 10), Предприятие применяет следующую классификацию финансовых активов:

1. Финансовые активы или обязательства, предназначенные для торговли;
2. Инвестициями, удерживаемыми до погашения;
3. Ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные Предприятием;
4. Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

1. Финансовые активы или обязательства, предназначенные для торговли, - это активы или обязательства, приобретенные или принятые на себя, главным образом с целью извлечения прибыли в результате краткосрочных колебаний цен или маржи дилера.

Финансовый актив следует классифицировать как предназначенный для торговли, если, независимо от причин его приобретения, он является частью портфеля, структура которого фактически свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочной перспективе.

Производные финансовые активы и финансовые обязательства всегда рассматриваются в качестве предназначенных для торговли, кроме тех случаев, когда они определены в качестве эффективных инструментов хеджирования.

2. Инвестициями, удерживаемыми до погашения, являются финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которыми Предприятие твердо намерено и способно владеть до наступления срока погашения, за исключением ссуд и дебиторской задолженности, предоставленных Предприятием.

3. Ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные Предприятием, - представляют собой финансовые активы Предприятия, предоставляющего денежные средства, товары или услуги непосредственно дебитору, за исключением тех случаев, когда они предоставляются в целях немедленной их переуступки в самое ближайшее время или в краткосрочной перспективе. В последних случаях они классифицируются как предназначенные для торговли.

Ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные Предприятием, не включаются в состав инвестиций, удерживаемых до погашения. В соответствии с настоящим Стандартом они попадают в отдельную категорию

Ссуда считается, предоставленная Предприятием, если приобретение прав требования по ней осуществляется путем непосредственного участия Предприятия в ссуде,

предоставленной другим кредитором, при условии, что Предприятие оплачивает ее в день предоставления данной ссуды другим кредитором.

4. Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, - это те финансовые активы, которые не попали в следующие категории: (п21)

- (а) ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные Предприятием,
- (б) инвестиции, удерживаемые до погашения, и
- (в) финансовые активы, предназначенные для торговли.

При отражении финансовых активов в бухгалтерском балансе они показываются развернуто по категориям, с учетом принципа существенности информации.

2.4. Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств.

При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства Предприятие оценивает его по **фактическим затратам**, т.е. по справедливой стоимости внесенного (в случае актива) или полученного (в случае обязательства) на него возмещения. Затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку всех финансовых активов и обязательств.

2.5. Последующая оценка финансовых активов.

В целях последующих оценок финансовые активы классифицируются по четырем категориям:

- (а) ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные Предприятием и не предназначенные для торговли;
- (б) инвестиции, удерживаемые до погашения;
- (в) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- (г) финансовые активы, предназначенные для торговли.

После первоначального признания Предприятие оценивает финансовые активы, в том числе производные активы, по их **справедливой стоимости** с учетом затрат по сделке, произведенных при продаже и прочем выбытии активов.

Исключение составляют следующие виды финансовых активов:

- (а) ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные Предприятием и не предназначенные для торговли;
- (б) инвестиции, удерживаемые до погашения; и
- (в) любые финансовые активы без рыночной котировки на активном рынке, справедливую стоимость которых нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

Эти финансовые активы, а также финансовые активы с фиксированным сроком погашения следует оценивать в сумме **амортизированных затрат** с использованием метода эффективной ставки процента.

Активы, не имеющие фиксированного срока погашения, необходимо оценивать по **фактическим затратам**.

Все финансовые активы подлежат тесту на обесценение.

2.5.1. Прекращение признания финансового актива.

Предприятие прекращает признание финансового актива или части финансового актива тогда и только тогда, когда Предприятие теряет контроль над правами требования по договору, составляющими содержание финансового актива (или части финансового актива). Предприятие теряет такой контроль в случае осуществления им прав требования в отношении выгод, предусмотренных договором, истечения срока действия прав требования или отказа Предприятия от этих прав.

Установление факта потери контроля над финансовым активом зависит как от позиции самого Предприятия, так и от позиции компании, получающей актив. Следовательно, если позиция какой-либо из сторон свидетельствует о том, что Предприятие передавшее актив, сохранило контроль, то это Предприятие не должно списывать актив со своего баланса.

При прекращении признания, разница между
(а) балансовой стоимостью актива (или частью актива), переданного другой стороне, и
(б) суммой
(1) средств полученных или средств к получению в обмен за этот актив и
(2) любой переоценки, ранее отнесенной на капитал для отражения справедливой стоимости актива, следует отнести на чистую прибыль или убыток за отчетный период.
Учет залога осуществляется в соответствии со Стандартом.
Прекращение признания части финансового актива и прекращение признания актива в совокупности с новым финансовым активом или обязательством осуществляется в соответствии со Стандартом.

2.6. Прекращение признания финансового обязательства.

Предприятие списывает финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) с баланса тогда и только тогда, когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истек.
Разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне обязательства (или части обязательства), включая соответствующую неамортизированную часть фактических затрат, и уплаченной за него суммой следует относить на чистую прибыль или убыток за отчетный период.
Прекращение признания части финансового обязательства либо в совокупности с новым финансовым активом или обязательством осуществляется в соответствии со Стандартом.

2.6.1. Последующая оценка финансовых обязательств.

После первоначального признания в балансе Предприятие должно оценить по **амортизированным затратам** все финансовые обязательства за исключением обязательств, предназначенных для торговли, и обязательств по производным инструментам. После первоначального признания в балансе Предприятию следует оценить по **справедливой стоимости** обязательства, предназначенные для торговли, и обязательства по производным инструментам, за исключением отражаемого по фактическим затратам обязательства по производным инструментам, исполняемого путем поставки связанного с ним некотируемого долевого инструмента, стоимость которого нельзя определить с достаточной степенью достоверности. Финансовые обязательства, определенные в качестве хеджируемых статей, подлежат оценке в соответствии с параграфами 121-165 Стандарта.

2.7. Прибыли и убытки при переоценке по справедливой стоимости.

Признанная в учете прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости финансового актива (финансового обязательства), который не является частью отношений хеджирования, должна отражаться следующим образом:

(а) прибыль (убыток) по финансовому активу (обязательству), предназначенному для торговли, следует относить на чистую прибыль или убыток отчетного периода, в котором она (он) возникает (в этом отношении производный финансовый инструмент всегда должен рассматриваться как предназначенный для торговли, за исключением случая, когда он определен в качестве инструмента хеджирования).

(б) прибыль (убыток) по финансовому активу, имеющемуся в наличии для **продажи**, следует:

относить на чистую прибыль или убыток за период, в котором она (он) возникает; либо признавать непосредственно на счетах капитала в отчете о движении капитала (см. МСФО1, параграф 86-88) до момента продажи, погашения или иного выбытия финансового актива, или до того, как устанавливается факт обесценения финансового актива, когда полученную прибыль (убыток), ранее признаваемую (признаваемый) на счетах капитала, необходимо отнести на чистую прибыль или убыток отчетного периода.

Если Предприятие учитывает операции по приобретению финансовых активов на дату расчетов, изменение справедливой стоимости актива, подлежащего получению в период между датой заключения сделки и датой расчетов, не признается в отношении активов,

отражаемых по фактическим затратам или амортизированным затратам (за исключением убытков от обесценения активов).

Однако в отношении активов, переоцененных по справедливой стоимости, следует относить на чистую прибыль (убыток) или счета капитала в соответствии.

2.7.1. Прибыли и убытки по финансовым активам и обязательствам, которые не переоцениваются по справедливой стоимости.

Прибыль (убыток) по финансовым активам и финансовым обязательствам, отраженным по амортизированным затратам, признается в чистой прибыли или убытке тогда, когда либо прекратилось признание финансового актива или обязательства, либо произошло обесценение, в том числе в процессе амортизации. Однако, если между финансовыми активами или обязательствами (хеджируемыми статьями) и инструментом хеджирования существует отношение хеджирования в соответствии с описанием в параграфах 121-152, бухгалтерский учет прибыли или убытка должен вестись в соответствии с параграфами 153-164.

2.8. Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам.

Обесценение финансового актива происходит в том случае, если его балансовая стоимость больше его оценочной возмещаемой суммы. По состоянию на каждую отчетную дату Предприятию следует оценивать наличие объективных данных, свидетельствующих о возможном обесценении финансового актива или группы активов.

При наличии таких данных Предприятию необходимо рассчитать возмещаемую сумму актива или группы активов и признать в балансе убыток от обесценения в соответствии с параграфом 111 (для финансовых активов, отражаемых по амортизированным затратам) или параграфом 117 (для финансовых активов, переоцениваемых по справедливой стоимости).

Если существует вероятность того, что Предприятие не сможет взыскать полную сумму долга (основную сумму и проценты) согласно договорным условиям ссуд, дебиторской задолженности или удерживаемых до погашения инвестиций, учитываемых по амортизированным затратам, то имеет место убыток от обесценения или от безнадежной задолженности.

Сумма убытка представляет собой разность между балансовой стоимостью актива и текущей стоимостью ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных с использованием первоначальной эффективной ставки процента по финансовому инструменту (возмещаемая сумма).

Денежные потоки, связанные с краткосрочной дебиторской задолженностью, как правило, не дисконтируются.

Балансовая стоимость актива уменьшается до его оценочной возмещаемой суммы непосредственно или с использованием корректировочного счета в зависимости от ситуации. Сумму убытка необходимо отнести на чистую прибыль или убыток отчетного периода.

Обесценение финансового актива, отражаемого по амортизированным затратам, определяется путем использования первоначальной эффективной ставки процента финансового инструмента, так как дисконтирование по текущей рыночной ставке процента фактически означало бы применение оценки по справедливой стоимости к финансовым активам, которые в соответствии с Стандартом оцениваются по амортизированным затратам. Если ставка процента по ссуде, дебиторской задолженности или удерживаемым до погашения инвестициям является переменной, то в качестве коэффициента дисконтирования, используемого для определения возмещаемой суммы применяется текущая эффективная процентная ставка (ставки), устанавливаемая в соответствии с договором.

Вместо проведения таких расчетов справедливой стоимости кредитор может оценить обесценение финансового актива на основе справедливой стоимости инструмента, используя при этом существующую на данный момент рыночную цену.

В случае, если актив передан в залог и его владелец, вполне вероятно, будет лишен права выкупа, величина обесценения определяется владельцем актива на основе справедливой стоимости залога.

Если в последующем периоде сокращается величина обесценения или безнадежной задолженности, и это сокращение можно объективно связать с событием, случившимся после частичного списания активов (например, с повышением рейтинга кредитоспособности дебитора), то сумму частичного списания следует восстанавливать либо непосредственно, либо с использованием корректировочного счета.

В результате восстановления балансовая стоимость финансового актива не должна превышать ту величину амортизированных затрат, которая была бы отражена на дату восстановления суммы частичного списания, произведенного в отношении стоимости финансового актива, если бы обесценение актива не было признано.

Восстановленную сумму следует отнести на чистую прибыль или убыток отчетного периода.

Балансовую стоимость финансового актива, не отражаемого по справедливой стоимости в связи с тем, что его справедливая стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности, следует тестировать на предмет обесценения по состоянию на каждую отчетную дату на основе анализа ожидаемых чистых поступлений денежных средств.

При наличии признаков обесценения величина убытка от обесценения такого финансового актива представляет собой разницу между его балансовой стоимостью и текущей стоимостью ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных с использованием текущей рыночной ставки процента для сходного финансового инструмента (возмещаемой суммой).

2.8.1. Процентный доход после признания обесценения.

Начиная с момента частичного списания стоимости финансового актива до оценочной возмещаемой суммы, процентный доход затем признается на основе процентной ставки, использованной для дисконтирования будущих потоков денежных средств в целях определения возмещаемой суммы.

Кроме того, после первоначального признания убытка от обесценения Предприятию следует тестировать данный актив на предмет его дальнейшего обесценения по состоянию на последующие отчетные даты.

Признание процентного дохода по финансовым активам, не подвергшимся обесценению, осуществляется по методике содержащейся в параграфе 30 МСФО 18.

2.9. Финансовые активы, переоцениваемые по справедливой стоимости.

Если убыток по финансовому активу, отраженному по справедливой стоимости (возмещаемая сумма ниже первоначальных затрат на приобретение), был отнесен непосредственно на счета капитала и имеются объективные данные, свидетельствующие об обесценении актива, то весь накопленный чистый убыток, отнесенный непосредственно на счета капитала, необходимо списать со счетов капитала и отнести на чистую прибыль или убыток отчетного периода, даже если не было прекращено признание финансового актива.

Сумма убытка, которую следует списать со счетов учета капитала и отразить в чистой прибыли или убытке, представляет собой разницу между затратами на приобретение актива (за вычетом каких-либо выплат основной суммы и амортизации) и текущей справедливой стоимостью (для долевых инструментов) или возмещаемой суммой (для долговых инструментов) за вычетом убытка от обесценения этого актива, ранее отраженного в чистой прибыли или убытке. Возмещаемой суммой долгового инструмента является текущая стоимость ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных с использованием текущей рыночной ставки процента для сходного финансового инструмента.

Если в последующем периоде увеличивается справедливая стоимость или возмещаемая сумма финансового актива, отраженного по справедливой стоимости, и это увеличение объективно можно увязать с событием, случившимся после признания убытка чистой прибыли или убытка, то сумму убытка следует сторнировать с ее последующим отнесением на чистую прибыль или убыток за период.

2.10. Хеджирование.

Если существует отношение хеджирования между инструментом хеджирования и связанной с ним хеджируемой статьей в соответствии с описанием в параграфах 122-152, то учет прибыли или убытка ведется в соответствии с параграфами 153-164.

Хеджирование связано с пропорциональным взаимозачетом доходов от изменений справедливой стоимости или потоков денежных средств, относящихся к инструменту хеджирования, с одной стороны, и к хеджируемой статье, с другой.

2.10.1. Инструменты хеджирования.

В Стандарте при соблюдении положений параграфа 142 не установлено ограничений на использование производного инструмента в качестве инструмента хеджирования, за исключением продажи определенных опционов.

Долевые ценные бумаги, выпущенные самим Предприятием, не являются финансовыми активами или финансовыми обязательствами, и, следовательно не могут быть инструментами хеджирования.

Удерживаемые до погашения инвестиции, отражаемые по амортизированным затратам, могут являться эффективными инструментами хеджирования рисков, связанных с изменениями курсов иностранных валют.

Финансовый актив или финансовое обязательство, справедливую стоимость которого нельзя определить с достаточной степенью достоверности, не могут выступать в качестве инструмента хеджирования, за исключением производного инструмента, (а) выраженного в иностранной валюте, (б) используемого при хеджировании валютного риска и (в) валютный элемент которого можно определить с достаточной степенью достоверности.

2.10.2. Хеджируемые статьи

Хеджируемой статьей может выступать признанный в балансе актив (обязательство), непризнанное в балансе твердое соглашение или ожидаемая сделка в будущем, в отношении которой пока отсутствуют обязательства, но существует высокая вероятность ее заключения (прогнозируемая сделка)....

При хеджировании финансового актива или обязательства хеджируемой статьей могут выступать риски, сопутствующие только части потоков денежных средств или справедливой стоимости, относящиеся к данному финансовому активу или обязательству, при условии возможности оценки степени эффективности хеджирования.

Нефинансовый актив или обязательство может выступать хеджируемой статьей только (а) в части валютных рисков или (б) целиком применительно ко всем рискам, так как очень сложно выделить и оценить соответствующую часть потока денежных средств или изменений справедливой стоимости, которая относится непосредственно к конкретным рискам, за исключением валютных.

2.10.3. Учет при хеджировании

Существует три вида отношений хеджирования:

хеджирование справедливой стоимости, хеджирование денежных потоков и хеджирование чистых инвестиций в зарубежную компанию.

а. Хеджирование справедливой стоимости: хеджирование убытков от изменений в справедливой стоимости признанного в балансе актива (обязательства) или определенной доли такого актива (обязательства), которое относится к конкретному риску и оказывает влияние на чистую прибыль отчетного периода;

б. Хеджирование денежных потоков: хеджирование убытков от изменений денежных потоков, которое (1) относится к конкретному риску, связанному с признанным в балансе активом или обязательством (например, хеджирование всех или отдельных будущих выплат процентов по долговому обязательству с переменной процентной ставкой) или с ожидаемой сделкой (например, хеджирование ожидаемой покупки или продажи), а также (2) оказывает влияние на чистую прибыль или убыток отчетного периода. Хеджирование непризнанного в балансе твердого соглашения на покупку или продажу актива по фиксированной цене,

выраженной в валюте отчетности компании, учитывается как хеджирование денежных потоков, даже не смотря на риск изменения справедливой стоимости; и

в. **Хеджирование чистых инвестиций в зарубежную компанию** учитывается в соответствии с МСФО 21, Влияние изменений валютных курсов.

2.11. Раскрытие информации по финансовым инструментам

Финансовая отчетность должна раскрывать всю необходимую информацию в соответствии с МСФО 32 .

При раскрытии учетной политики Предприятия в состав информации, необходимо включить следующие данные:

а. Методы и значительные допущения, применяемые при оценке справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, отражаемых по справедливой стоимости - указать отдельно для значительных классов финансовых активов;

б. Прибыли и убытки от изменений в справедливой стоимости имеющихся в наличии для продажи финансовых активов и финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости после первоначального признания, относятся на чистую прибыль (убыток) отчетного периода или они признаются непосредственно на счетах капитала до продажи финансового актива; и

в. Для каждой из четырех категорий финансовых активов, определенных в параграфе 10, раскрыть по какой дате осуществляется учет имеющих «регулярный характер» покупок финансовых активов: на дату заключения сделки или дату расчетов.

При применении параграфа 167(а) раскрываются ставки за досрочное погашение обязательств, оценочные пределы убытков по кредитам и коэффициенты дисконтирования. В финансовой отчетности следует раскрыть дополнительную информацию, касающуюся хеджирования и финансовых инструментов.

Лекционное занятие № 3

3.1 Объединение бизнеса и его учет.

3.2 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность.

3.3 Участие в совместной деятельности

Лекционное занятие № 3.1

Тема: МСФО № 3 «Объединение бизнеса».

Объединение бизнеса и его учет.

Вопросы:

1. Обзор МСФО-3
2. Определение объединения бизнеса
3. Метод учета
4. Стоимость объединения предприятий. Корректировка стоимости
5. Превышение доли организации-покупателя
6. Поэтапное объединение предприятий
7. Первоначальный учет на предварительной основе
8. Корректировка по завершении первоначального учета
9. Признание отложенных налоговых требований по завершении первоначального учета

3.1.1. МСФО (IFRS) 3 заменяет МСФО (IAS) 22 Объединение компаний с 31 марта 2004 года.

Стандарт адресован преимущественно группе компаний, где приобретающая сторона является родительской компанией и приобретаемая сторона – дочерняя компания.

Стандарт концентрируется на методах учета на дату приобретения. В особенности в стандарте указывается, что все объединения бизнеса должны быть учтены, применяя метод покупки.

Стандарт рассматривает следующие вопросы:

1. метод учета объединений бизнеса;

2. первоначальную оценку приобретенных активов, обязательств и условных обязательств приобретенной компании по справедливой стоимости;
3. признание обязательств за прекращение или уменьшение операций;
4. порядок учета любого избытка интереса приобретающей стороны в справедливой стоимости приобретенных чистых активов над затратами на объединение бизнеса;
5. учет гудвилла и нематериальных активов, приобретенных в результате объединения бизнеса.

В МСФО-3 приобретенный гудвилл не описывается как актив, но содержится требование «признавать его в качестве актива».

Стандарт не распространяется на следующие вопросы:

1. совместной деятельности;
2. совместно контролируемого бизнеса;
3. объединений, включающих две и более совместных компаний.

Учет объединения бизнеса в соответствии с МСФО (IFRS) 3 происходит по методу покупки. Покупатель учитывает приобретаемые идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании по их справедливой стоимости на дату приобретения, а также учитывает гудвилл, который впоследствии тестируется на предмет обесценения.

Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять активы или погасить обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми друг от друга сторонами.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 идентифицируемые активы, обязательства, условные обязательства приобретаемой компании должны первоначально оцениваться по их справедливой стоимости на дату покупки.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3, гудвилл должен измеряться после первоначального признания с учетом накопленных убытков от обесценения. Гудвилл не амортизируется, однако должен тестироваться на предмет обесценения, по крайней мере, один раз в год.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3, отрицательный гудвилл должен немедленно признаваться покупателем в качестве дохода.

Покупатель учитывает идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства по их справедливой стоимости на дату покупки, а также учитывает гудвилл, который тестируется на предмет обесценения.

3.1.2. Объединение бизнеса – это соединение вместе отдельных компаний в одну экономическую структуру как результат получения одной компанией контроля над другой объединяющейся компанией (или над чистыми активами и операциями другой компании).

В целом объединение бизнеса может происходить по одному из двух путей:

1. путем приобретения чистых активов, когда некоторые (или все) активы и обязательства одной компании напрямую приобретаются другой;
2. путем приобретения капитала (акций), когда одна компания (материнская) приобретает контроль над более чем 50% общих акций другой компании (дочерней) с правом голоса. Обе компании могут продолжать деятельность как отдельные юридические лица, с отдельной финансовой отчетностью, или они могут быть как-то объединены.

Согласно МСФО-3 одни и те же принципы учета применимы к обоим из этих способов объединения.

Практически во всех объединениях одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой объединяющейся компанией.

В случае, когда компания приобретает активы, не являющиеся бизнесом, стоимость приобретения представляет справедливую стоимость активов на дату приобретения.

Объединение может быть проведено с помощью выпуска акций, оплаты денежными средствами, их эквивалентами или другими активами. Возможна также комбинированная оплата покупки различными активами.

На практике покупка может представлять сделку между акционерами объединяющихся компаний или между одной компанией и акционерами другой компании.

Результатом сделки может стать создание новой компании для осуществления контроля над объединяющимися компаниями, чистыми активами, либо реорганизация одной или более объединяющихся компаний.

Отношения между объединенными компаниями могут сложиться таким образом, что компания-покупатель станет материнской компанией, а приобретаемая компания - дочерней компанией. В данном случае компания-покупатель применяет МСФО (IFRS) 3 при составлении консолидированной финансовой отчетности.

Покупатель включает долю участия в приобретаемой компании в своей отдельной финансовой отчетности в качестве показателя инвестиции в дочернюю компанию, см. МСФО (IAS) 27.

Объединение бизнеса может представлять приобретение чистых активов, при этом, не включая приобретение капитала. В результате данного объединения не образуется отношений между компаниями как между материнской и дочерней.

3.1.3. В соответствии с этим методом объединение бизнеса отражается в учете покупателя с применением метода покупки.

Это означает, что объединение бизнеса всегда отражается в качестве покупки одной компанией другой, даже в том случае, когда объединение бизнеса фактически представляет слияние равных компаний.

Покупатель приобретает чистые активы и учитывает активы, обязательства и условные обязательства.

Применение метода покупки включает следующие этапы:

1. Определение покупателя;
2. Определение затрат на объединение;
3. На дату покупки, отнесение затрат на объединение бизнеса на приобретенные активы, обязательства и условные обязательства.

Поскольку в соответствии с методом покупки объединение бизнеса отражается в учете покупателя, предполагается, что один из участников объединения должен быть обозначен в качестве покупателя.

Компания, выпускающая акции, обычно является покупателем при объединении компаний на основе обмена акций.

Случай «обратной покупки» подразумевает приобретение акций компании-покупателя.

Сторона, определяющая финансовую и хозяйственную политику, признается покупателем.

При определении покупателя должно учитываться, какая из компаний инициировала объединение, а также активы, какой из компаний преобладают в общей сумме активов объединяющихся компаний.

3.1.4. Покупатель должен определять стоимость объединения как совокупную величину справедливой стоимости на дату обмена чистых активов приобретаемой компании, переданных покупателю в обмен на контроль над приобретаемой компанией и любых затрат, непосредственно связанных с объединением.

Контроль - возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании.

Дата покупки – это дата получения покупателем фактического контроля над приобретаемой компанией.

Когда объединение завершается после совершения одной операции обмена, дата обмена совпадает с датой покупки.

Объединение может осуществляться поэтапно путем постепенной покупки акций. В таком случае:

– стоимость объединения равна совокупной стоимости отдельных операций покупки;

– дата обмена представляет дату осуществления каждой отдельной операции обмена.

Это означает, что каждая отдельная операция обмена должна учитываться в финансовой отчетности покупателя.

Приобретенные активы и признанные обязательства в обмен на получение контроля над компанией оцениваются по их справедливой стоимости на дату операции обмена.

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

Рыночная стоимость котируемых акций приобретаемой компании на дату обмена является наилучшим подтверждением справедливой стоимости, и именно она должна использоваться в расчетах.

Стоимость объединения включает величину обязательств приобретаемой компании, принятых покупателем в обмен на получение контроля над приобретаемой компанией.

Стоимость объединения включает любые затраты, непосредственно связанные с объединением, такие как затраты на профессиональные услуги бухгалтеров, юристов, оценщиков и других экспертов, необходимые для осуществления объединения.

Общие административные расходы, включая расходы на содержание отдела закупок, не включаются в стоимость объединения, они признаются в качестве расходов по мере их возникновения.

Будущие затраты или убытки, которые компания ожидает понести в результате объединения, не являются обязательствами, принятыми покупателем в обмен на контроль над приобретаемой компанией. Поэтому они не включаются в стоимость объединения.

Условные обязательства не являются будущими убытками. Они представляют собой обязательства, принятые в прошлом, или обязательства, по которым у компании нет уверенности в том, что они будут погашены.

Затраты на выпуск финансовых обязательств, например, облигаций, не входят в стоимость объединения, даже если обязательства выпускаются для осуществления объединения. Такие затраты уменьшают величину поступлений от выпуска облигаций. См. МСФО (IAS) 39.

Когда договор об объединении компаний предусматривает корректировку стоимости, обусловленную будущими событиями, покупатель должен включать сумму корректировки в стоимость объединения на дату покупки, если существует вероятность такой корректировки, а ее величина может быть надежно оценена.

Обычно сумму такой корректировки можно оценить заранее, но если в будущем ожидаемое событие не произойдет, или если первоначальную оценку необходимо будет пересмотреть, в стоимость объединения должны быть внесены соответствующие корректировки.

Корректировка не включается в стоимость объединения, если она не является вероятной, и ее сумма не может быть надежно оценена. Если корректировка становится вероятной, она учитывается в стоимости объединения.

3.1.5. В некоторых случаях покупатель должен произвести дополнительный платеж (возмещение) в пользу продавца. В случае с акциями справедливая стоимость дополнительного платежа компенсирует на соответствующую сумму уменьшение стоимости первоначально выпущенных акций.

В случае выпуска долговых инструментов, дополнительный платеж учитывается как уменьшение эмиссионного дохода или увеличение скидки на стоимость первоначально выпущенных долговых инструментов.

На дату покупки покупатель должен отнести затраты на покупку на справедливую стоимость приобретенных объектов активов и обязательств.

Исключениями являются долгосрочные активы, которые классифицируются как удерживаемые для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 и должны учитываться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Покупатель должен отдельно признавать идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании на дату покупки только в том случае, если они отвечают следующим критериям:

1. у покупателя есть уверенность в том, что в будущем он получит экономические выгоды от этих активов, и если их справедливая стоимость может быть надежно оценена (для всех активов, за исключением нематериальных);
2. у покупателя есть уверенность в том, что для погашения обязательства потребуется произвести платеж, и если его справедливая стоимость может быть надежно оценена (для обязательств, за исключением условных обязательств);
3. справедливая стоимость нематериальных активов и/или условных обязательств может быть надежно оценена.

Консолидированная финансовая отчетность должна отражать стоимость на дату покупки.

3.1.6. Объединение может производиться путем совершения нескольких операций, к примеру, при последовательной покупке акций. В этом случае каждая операция должна учитываться покупателем обособленно.

Величина гудвилла, возникающего в результате отдельной операции, определяется на основе информации о стоимости операции и справедливой стоимости приобретаемых активов и обязательств на дату осуществления операции.

Поэтапное объединение требует сравнения затрат на объединение и справедливой стоимости приобретаемых активов за минусом справедливой стоимости обязательств и условных обязательств на каждом этапе.

Справедливая стоимость чистых активов приобретаемой компании может быть разной на дату совершения каждой операции в рамках объединения.

Поскольку:

1. чистые активы приобретаемой компании теоретически переоцениваются по их справедливой стоимости на дату совершения каждой операции, чтобы определить часть гудвилла, связанную с каждой сделкой;
2. чистые активы приобретаемой компании должны впоследствии учитываться покупателем по их справедливой стоимости на дату покупки, любые корректировки справедливой стоимости учетных объектов приобретаемой компании, относящиеся к предыдущим операциям, должны учитываться в составе резерва переоценки.

Согласно требованиям МСФО (IAS) 16 «Основные средства» справедливая стоимость активов при покупке является их первоначальной стоимостью для группы и не отражается как результат переоценки.

До момента получения контроля, сделки по приобретению акций могут отражаться в учете покупателя как инвестиции в ассоциированную компанию и учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 28 по методу долевого участия.

При применении указанного метода инвестиция отражается с учетом справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов компании-объекта инвестирования на дату каждой операции покупки.

3.1.7. Если первоначальный учет объединения бизнеса может быть определен только условно к концу периода, в котором произошло объединение, потому что не представляется возможным измерить справедливую стоимость всех активов, обязательств и условных обязательств приобретенной организации, или затрат на объединение бизнеса, то в целях подготовки финансовой отчетности покупатель учитывает затраты на объединение с использованием условных значений.

Покупателю следует признавать любые корректировки к этим условным значениям в результате завершения первоначального учета:

1. в течение 12 месяцев с даты приобретения; и
2. с даты приобретения. В этой связи:

- балансовая стоимость идентифицируемого актива, обязательства или условного обязательства, которая признана или скорректирована в результате завершения первоначального учета, рассчитывается так, как если бы справедливая стоимость на дату приобретения была признана с этой даты.

- гудвилл или доход корректируются с даты приобретения с учетом возможной корректировки справедливой стоимости на дату приобретения признаваемого или корректируемого актива, обязательства или условного обязательства.

3.1.8. После того как будет готова первая финансовая отчетность, корректировки в нее могут вноситься только для исправления допущенных ошибок в соответствии с МСФО 8.

В первую финансовую отчетность после объединения компаний, после того как эта отчетность подготовлена, не должны вноситься корректировки показателей в связи с изменениями в бухгалтерских оценках.

МСФО 8 требует от компаний ретроспективной корректировки ошибок и представления финансовой отчетности, таким образом, как если бы эта ошибка не была допущена, путем пересмотра сопоставимой информации за предыдущие отчетные периоды, в которых были сделаны ошибки.

Оценка статьи финансовой отчетности, подлежащей корректировке, должна рассчитываться, таким образом, как если бы покупка компании учитывалась по справедливой стоимости по состоянию на дату покупки. При этом стоимость гудвилла корректируется ретроспективно на сумму корректировки.

3.1.9. Если потенциальная выгода приобретаемой компании от переноса убытков в уменьшение налогооблагаемой прибыли будущих периодов или от других отложенных налоговых активов не соответствовала критериям признания в качестве отдельного актива на дату объединения, но впоследствии эти критерии были удовлетворены, покупатель должен признать эту выгоду в качестве отложенного возмещения налога в отчете о прибылях и убытках в соответствии с МСФО 12 Налоги на прибыль.

Покупатель должен также уменьшить балансовую стоимость гудвилла на равнозначную сумму и признать это уменьшение в качестве расхода.

Лекционное занятие № 3.2

Тема: МСФО № 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Консолидированная финансовая отчетность. Учет инвестиций в дочерние предприятия.

3.2. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность

Вопросы:

1. Представление консолидированной финансовой отчетности
 2. Сфера применения
 3. Процедуры консолидации:
 - справедливая стоимость чистых активов,
 - деловая репутация и определение доли меньшинства,
 - подготовка сводного бухгалтерского баланса,
 - учет инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации
- в
- отдельной финансовой отчетности,
 - сводный (консолидированный) отчет о прибылях и убытках

3.2.1. Консолидированная отчетность – это качественно новый уровень отчетности, в которой группа выступает в единстве составляющих ее компаний и представляет собой новую экономическую сущность, не имеющую статуса юридического лица.

Консолидированная (сводная) отчетность – финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единой компании.

Для большинства крупных корпораций по экономическим, юридическим, налоговым и прочим причинам удобно вести деятельность, используя отношения «материнское предприятие – дочернее предприятие». Когда речь идет о таких крупных компаниях, как «Ford» или «Sony», как правило, подразумевается материнская компания, а не ее многие дочерние предприятия. Однако, рассматривая возможность инвестирования в одну из этих

фирм, инвестор желает получить четкую финансовую картину всей экономической единицы или группы.

Основная цель составления консолидированных финансовых отчетов – представить деятельность материнских и дочерних компаний как деятельность единого хозяйствующего субъекта.

Группы компаний могут быть организованы различными способами, которые определяются юридическими и налоговыми требованиями.

Причины, определяющие привлекательность использования групп для ведения бизнеса, можно классифицировать как: налоговые; экономические; юридические; финансовые; обеспечения безопасности, и др.

Особо следует выделить возможность получения от группы большей экономической выгоды, чем сумма экономических выгод от каждого элемента группы.

Группы могут иметь разную структуру и принципы объединения, а именно:

- горизонтальное объединение, когда все организации группы заняты в одном и том же этапе процесса производства или обслуживания;
- вертикальное объединение, когда организации, входящие в группу, заняты в непосредственно связанных этапах процесса производства или обслуживания;
- конгломератное объединение, когда организации группы осуществляют свою деятельность в разных, не связанных непосредственно процессах производства или обслуживания.

Составление консолидированной (сводной) отчетности является необязательным, это такие ситуации, когда материнская компания:

- сама является дочерней по отношению к другой компании, составляющей и публикующей консолидированную (сводную) отчетность;
- не имеет публично обращаемых ценных бумаг;
- ее материнская компания представляет консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Исключением является также случай, когда над дочерней компанией установлен временный контроль (дочерняя компания приобретена с целью продажи в течение двенадцати месяцев со дня покупки). В этой ситуации инвестиции в дочернюю компанию представляют собой актив, «предназначенный для продажи», и должны отражаться в отчетности согласно установленным правилам МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

В некоторых случаях дочерняя компания так мала по сравнению с материнской, что затраты по составлению консолидированной отчетности будут неоправданными. В соответствии с принципом существенности и рациональности, небольшие суммы, характеризующие показатели и не имеющие значения для принятия решений пользователями, могут не включаться в консолидированную отчетность.

Проверка на существенность определяется по валюте баланса, по отчету о прибылях и убытках и по отчету о движении денежных средств. Следует принимать во внимание и кумулятивный эффект. В случае существования нескольких дочерних компаний с валютой баланса в 1% от валюты баланса материнской компании, все они должны быть сведены, то есть консолидированы.

3.2.2. Консолидированная отчетность применяется при подготовке информации об объединенных предприятиях.

В соответствии с МСФО 27: Материнская компания, которая представляет сводную финансовую отчетность, должна свести в нее все дочерние компании, как зарубежные, так и национальные, за исключением:

- дочерних компаний, приобретенных с целью продажи в ближайшем будущем и контроль над которыми является временным;
- дочернее предприятие действует в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые значительно снижают его способность передавать основному (материнскому) предприятию.

Контроль существует, когда материнская компания владеет, прямо или косвенно, через дочерние компании, более чем половиной голосующих акций компании, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль.

Контроль существует и тогда, когда материнская компания владеет не более чем половиной неголосующих акций, если она обладает:

- возможностью управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;
- полномочиями определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику компании согласно уставу или соглашению;
- возможностью назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления;
- возможностью иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления.

3.2.3. Общее правило составления консолидированной отчетности материнской и дочерней компании вытекает из определения их отношений, которые заключаются в контроле материнской компании над дочерней. В результате этого контроля деятельность и эффективность работы дочерней компании находятся в очень сильной зависимости от тех решений, которые принимает материнская компания.

Это обуславливает необходимость построения объединения показателей финансовой отчетности материнской и дочерней компаний путем сложения аналогичных статей элементов отчетности. При этом к статьям отчетности материнской компании всегда прибавляют 100% соответствующих статей дочерней компании, независимо от того, каким количеством голосующих акций владеет материнская компания. В этом и заключается сущность понятия «контроль».

Если материнской компании принадлежит менее 100% голосующих акций, то оставшиеся проценты акций других акционеров образуют долю меньшинства. **Доля меньшинства всегда** отражается в консолидированном балансе в составе капитала, отдельно от акционерного капитала материнской компании, показывая тем самым, что помимо материнской компании, имеются и другие инвесторы.

Для уяснения процедуры составления консолидированной отчетности необходимо остановиться также на понятии **деловая репутация (гудвилл)**. Деловая репутация возникает, если материнская компания, приобретая голосующие акции дочерней компании, заплатит больше, чем стоит соответствующая доля ее чистых активов, оцененных по справедливой стоимости.

Деловая репутация (гудвилл) представляет собой будущие экономические выгоды, получаемые от активов, которые не могут быть идентифицированы и признаны отдельно. Однако со временем деловая репутация может обесцениться – в связи с различными событиями (при появлении конкурентов, снижении спроса на продукцию дочерней компании, потере клиентов и т.д.), что приведет к снижению запланированных экономических выгод от дочерней компании, поэтому деловая репутация ежегодно проверяется на предмет обесценения.

Иногда возникает ситуация, когда фактическая стоимость приобретения дочерней компании или доли в ее капитале ниже справедливой стоимости ее активов и обязательств, тогда возникающая разница должна быть немедленно признана как прибыль и отнесена на финансовый результат. В такой ситуации особое внимание уделяется правильному расчету справедливой стоимости чистых активов приобретаемой компании, чтобы идентифицировать все ее активы и обязательства, а также условные обязательства, и все элементы отразить по справедливой стоимости.

Консолидация отчетности включает целый ряд последовательных действий, которые имеют свои особенности, а именно, при первичном составлении сводной отчетности (когда отчетность группы представляется впервые или при присоединении новой дочерней компании) и при последующей консолидации (когда отчетность составляется в последующие годы после консолидации для группы одного состава).

Первичная консолидированная отчетность составляется в момент приобретения материнской компанией голосующих акций дочерней компании.

Дата, когда материнская компания получает контроль над дочерней, определяется как дата формирования группы.

В случае несовпадения отчетных дат материнской и дочерней компаний (если разрыв между ними составляет более трех месяцев), дочерняя компания обязана подготовить свою отчетность на отчетную дату материнской компании для составления консолидированной (сводной) отчетности. Главным требованием при составлении консолидированной отчетности является применение единой учетной политики внутри группы, когда одни и те же объекты учета и операции учитываются и отражаются одинаковым образом – для того, чтобы сложение элементов отчетности было логически оправданным.

При составлении первичной консолидации необходимо сделать следующее:

1. Идентифицировать все активы и обязательства дочерней компании и оценить их справедливую стоимость. Под термином «идентифицируемые» имеются в виду те статьи активов и обязательств, которые отвечают критериям признания активов и обязательств на дату приобретения дочерней компании. Для установления справедливой стоимости используются рыночные цены (при оценке стоимости земли, зданий, машин и оборудования, рыночных ценных бумаг), чистая возможная стоимость реализации, то есть чистая цена продажи (при оценке справедливой стоимости товаров и готовой продукции), восстановительная стоимость или текущая стоимость замещения для справедливой оценки сырья и материалов), дисконтированная стоимость. По дисконтированной стоимости оцениваются: кредиторская задолженность, векселя к оплате, долгосрочная задолженность, начисления и прочие требования к погашению.

2. Определить деловую репутацию (гудвилл).

Деловая репутация определяется один раз (на дату приобретения), и в последствии только проверяется на обесценение.

3. Определить долю меньшинства. Она возникает в случае, когда материнской компании принадлежат менее 100% капитала дочерней компании, поэтому часть капитала, принадлежащую другим акционерам, в консолидированной отчетности необходимо выделить отдельно. Доля меньшинства определяется только на основе справедливой стоимости чистых активов дочерней компании

4. Сделать корректировки - исключить инвестиции в дочернюю компанию, по капиталу дочерней компании, и отразить деловую репутацию (или списать сумму превышения стоимости приобретенных чистых активов над суммой, по которой они были приобретены).

5. Построчно суммировать активы и обязательства материнской и дочерней компаний с учетом составленных корректировок.

При составлении консолидированной отчетности путем построчного сложения аналогичных элементов отчетности, необходимо в обязательном порядке элиминировать из активов и обязательств сводного бухгалтерского баланса результаты внутригрупповых операций.

К внутригрупповым операциям относят:

- инвестиции материнской компании в дочернюю и, соответственно, капитал дочерних компаний целиком, независимо от доли в ней материнской компании;
- сделки купли-продажи между компаниями группы (дебиторская и кредиторская задолженность организаций внутри группы); иные сделки между компаниями (займы, кредиты), а также финансовые результаты (прибыли и убытки) по внутри групповым операциям.

Кроме исключения результатов внутригрупповых операций при построении сводного баланса, необходимо произвести переоценку балансовой стоимости активов и обязательств дочерней компании до их справедливой стоимости, если таковая разница имеется.

При составлении консолидированного (сводного) отчета о прибылях и убытках применяется основное правило процедуры составления консолидированной отчетности - построчное сложение статей отчета о прибылях и убытках. При этом к статьям отчетности материнской компании прибавляется 100% статей отчета о прибылях и убытках дочерней

компании, даже если материнской компании принадлежит менее 100% голосующих акций (чистых активов) дочерней компании. Таким образом, в консолидированном (сводном) отчете о прибылях и убытках также выделяется статья «доля меньшинства», чтобы отразить прибыль других акционеров.

При составлении консолидированной (сводной) отчетности в отчетные периоды, следующие за датой приобретения контроля над дочерней компанией, необходимо учесть следующие моменты:

- проверить деловую репутацию (гудвилл) на обесценение, согласно МСФО 36 «Обесценивание активов»;
- определить изменения в стоимостной оценке доли в собственном капитале дочерней компании группы;
- рассчитать долю меньшинства в чистых активах дочерней компании;
- исключить последствия по произошедшим внутригрупповым операциям.

Таким образом, консолидированная (сводная) отчетность группы должна предоставлять пользователям финансовой отчетности возможность четко определять финансовое положение и результаты деятельности группы в целом, обеспечивать ее прозрачность. Анализ информации консолидированной (сводной) отчетности должен отражать, насколько эффективно (или неэффективно) материнская компания управляет дочерней (дочерними), и какие преимущества объединения группа смогла реализовать.

Лекционное занятие № 3.3

Тема: МСФО №31 «Участие в совместной деятельности»

Учет и отчетность об участии в совместной деятельности

Вопросы:

1. Формы совместной деятельности (совместный контроль, договорное соглашение, совместно-контролируемые активы, совместно-контролируемые операции, совместно-контролируемые организации)
2. Финансовая отчетность предпринимателя
3. Пропорциональная консолидация
4. Метод учета по долевному участию
5. Исключения из использования пропорциональной консолидации и метода учета по долевному участию
6. Отдельная финансовая отчетность предпринимателя
7. Операции между предпринимателем и совместной деятельностью
8. Отражение долей участия в совместной деятельности в финансовой отчетности инвестора
9. Раскрытие информации

3.3.1. Совместная деятельность может осуществляться различными способами и в различных организационно-правовых формах. Это требует применения соответствующих учетных методов при отражении участия в ней в финансовой отчетности. Необходимым условием выделения совместной деятельности для отражения в отчетности выступает наличие совместного контроля.

Совместный контроль – оговоренное договором разделение контроля над экономической деятельностью и осуществляющееся только при принятии стратегических финансовых и хозяйственных решений, касающихся деятельности, которая требует единодушного согласия сторон, делящих контроль (стороны СП).

В соответствии с МСФО 31 для целей учета и составления отчетности выделяют следующие **три основных типа совместной деятельности**:

1. совместно контролируемые операции;

2. совместно контролируемые активы;
3. совместно контролируемые компании.

Отнесение операции к тому или иному классификационному типу определяет порядок учета и отражения в отчетности операций по совместной деятельности.

Совместно контролируемые операции. Такая форма совместной деятельности возникает в том случае, когда используются активы и прочие ресурсы участников совместной деятельности без учреждения какой-либо обособленной финансовой структуры.

Совместно контролируемые активы. В данном случае предполагается наличие совместного контроля, управления и владения участниками активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной деятельности и используемыми для достижения целей, зафиксированных в договоре о совместной деятельности.

Совместно контролируемые компании. Совместная компания предполагает учреждение товарищества или предприятия иной организационно-правовой структуры, в которой каждый участник имеет свою долю участия. Отличие подобной компании от совместно контролируемых операций и совместно контролируемых активов заключается в том, что на основании договора о совместной деятельности устанавливается совместный контроль участников над всей деятельностью компании.

3.3.2. Отражение вложений в совместную деятельность в отчетности должно зависеть от отнесения договора о совместной деятельности к тому или иному классификационному типу.

В отношении своей доли участия в *совместно контролируемых операциях* участники должны признавать в отчетности (как индивидуальной, так и консолидированной (сводной)) контролируемые ими активы и соответствующие обязательства, а также понесенные расходы и свою долю в доходах от продажи продукции или оказания услуг, произведенной или осуществленных в результате совместной деятельности.

В большинстве случаев подобные операции уже отражены в собственной финансовой отчетности участников совместной деятельности, и для этих статей отчетности не требуется каких-либо дополнительных операций по консолидации.

В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах каждый участник совместной деятельности признает в индивидуальной и сводной финансовой отчетности следующие учетные объекты: I

- свою долю совместно контролируемых активов, классифицируемых в соответствии с характером активов, а не как инвестиции. Так, доля совместно контролируемого газопровода должна быть классифицирована как основные средства;
- любые принятые обязательства;
- свою долю любых обязательств наряду с другими предпринимателями в отношении совместной компании;
- любой доход от продажи или использования своей доли произведенной в результате совместной деятельности продукции вместе со своей долей любых расходов, понесенных в процессе совместной деятельности;
- любые расходы, нанесенные в отношении своей доли участия.

Казахстанской системой регулирования учета подобный порядок учета для участников совместной деятельности не предусмотрен.

В отношении учета инвестиций в совместно контролируемые компании действуют следующие правила: нормативным (основным) методом отражения подобных инвестиций является пропорциональное сведение. Допустимый альтернативный метод предполагает использование метода учета по долевого участию (см. МСФО 28).

3.3.3. Метод пропорционального сведения предусматривает включение в консолидированную (сводную) отчетность участника доли контролируемых им активов, обязательств, доходов и расходов. Процедура метода пропорционального сведения во многом аналогична методу приобретения, применяемому для включения в консолидированную (сводную) отчетность дочерних предприятий. Результаты пропорционального сведения могут быть представлены в различных форматах отчетности. Возможно, как построчное объединение со своей долей активов, обязательств, доходов и расходов, так и выделение своей доли всех активов (обязательств, доходов, расходов) в отдельную статью.

В отчете о движении денежных средств предпринимателя (участника) его доля в денежных операциях совместного предприятия показывается в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Участники совместной компании должны прекратить использование пропорционального сведения с момента утраты контроля над совместно контролируемой компанией (простым товариществом).

Если инвестиция в совместно контролируемую компанию классифицирована как предназначенная для продажи (есть доказательство того, что инвестиция приобретена и удерживается исключительно для продажи в течение двенадцати месяцев от момента приобретения и что руководство активно ищет покупателя), то ее следует учитывать согласно МСФО (IFRS) 5 «Выбытие вне оборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность». Следовательно, сумму инвестиции следует определять как наименьшую величину из балансовой и справедливой стоимости инвестиции за вычетом затрат на ее продажу.

Таким образом, в своей отчетности каждый участник совместно контролируемой компании должен показывать долю (своего участия в ней, используя при этом метод пропорционального сведения. В качестве альтернативного метода учета инвестиций в совместную компанию допускается применение метода долевого участия.

Консолидированная (сводная) отчетность составляется компаниями, у которых имеются дочерние компании (см. раздел «Консолидированная и отдельная (индивидуальная) финансовая отчетность»). При включении в консолидированную (сводную) отчетность предпринимателя данных о его участии в совместно контролируемой компании на основе метода пропорционального сведения необходимо произвести следующие действия:

1. выполнить требования для подготовки отчетности участника и отчетности совместной компании, устанавливаемые МСФО 27 при использовании метода приобретения;
2. определить долю участника в активах, обязательствах, доходах и расходах совместной компании;
3. сложить суммы по соответствующим строкам отчетности участника и строкам отчетности совместной компании;
4. сделать необходимые корректировки (например, в отношении инвестиций в совместную компанию).

Таким образом, в соответствии с принципом приоритета экономического содержания перед юридической формой, при составлении консолидированной (сводной) отчетности участник должен отразить сущность имеющегося соглашения о совместной деятельности, а не конкретную структуру или форму совместной компании. В совместно контролируемой компании предприниматель контролирует свою долю будущих экономических выгод посредством доли участия в активах и обязательствах. В соответствии с МСФО 31 метод пропорционального сведения лучше отражает сущность участия предпринимателя в совместно контролируемой компании, показывая контроль участника над будущими экономическими выгодами.

3.3.4. Компания, являющаяся участником совместной компании, но не имеющая дочерних предприятий, может не составлять консолидированную (сводную) отчетность. В данном случае возникает вопрос, каким образом отразить свою долю участия в совместной компании?

Предприниматель должен раскрыть наиболее важную информацию, касающуюся:

1. перечня и описания долей участия в значительных совместных компаниях и соотношения долей владения в них;
2. различных потенциальных обязательств, вытекающих из совместной деятельности.

Значительное влияние – это право участвовать в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики организации, но без права контроля над этой политикой. Значительное влияние может достигаться посредством долевого владения по уставу или по соглашению

При составлении отдельной (индивидуальной) финансовой отчетности инвестиции в совместно контролируемую компанию, не классифицированные как удерживаемые для продажи (или не включенные в группу на выбытие, классифицированную как удерживаемая для продажи), в соответствии с МСФО 5, должны учитываться:

- по фактическим затратам или;
- согласно МСФО 39.

Одинаковый учет должен применяться для каждой категории инвестиций. Инвестиции в совместно контролируемые компании, которые были классифицированы как предназначенные для продажи (или включены в группу на выбытие, классифицированную как предназначенная для продажи), должны учитываться согласно МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи и прекращенная деятельность».

3.3.5. Раскрытию в финансовой отчетности подлежит следующая информация.

Участник совместной деятельности отдельно указывает:

- условные обязательства, которые могут возникнуть в связи с его участием в совместно контролируемой организации;
- долю участника в условных обязательствах совместной деятельности;
- условные обязательства в связи с обязательствами других участников совместной деятельности.

Общую сумму обязательств:

- принятых совместно с другими участниками совместной деятельности;
- долю в обязательствах по капиталу самой совместной деятельности;
- перечень и описание долей участия в значительной совместной деятельности, и соотношение долей владения в совместно контролируемых организациях.

Участник совместно контролируемой организации, использующий постатейный подход при пропорциональной консолидации или метод долевого участия, должен раскрывать совокупные размеры каждого из краткосрочных, долгосрочных активов и обязательств, доходов и расходов, связанных с совместно контролируемой организацией.

Участник совместно контролируемой организации, который не составляет консолидированную финансовую отчетность, поскольку не имеет дочерних организаций, все равно обязан раскрывать вышеперечисленные данные.

Лекционное занятие № 4

Тема: Консолидация финансовой отчетности зарубежной компании и по зарубежной деятельности.

МСФО № 21. Учет операций с иностранной валютой

Вопросы:

1. Функциональная валюта. Чистая инвестиция в зарубежную деятельность
2. Денежные статьи и неденежные статьи
3. Отражение в функциональной валюте операций в иностранной валюте. Первоначальное признание. Отчетность на последующие отчетные даты
4. Признание курсовых разниц
5. Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты. Смена функциональной валюты
6. Пересчет в валюту представления. Пересчет финансовой отчетности о зарубежной деятельности
7. Выбытие зарубежной деятельности. Налоговые последствия любых курсовых разниц

4.1. Функциональная валюта (или валюта измерения, или валюта оценки, или оценочная валюта) - валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

При выборе функциональной валюты учитывается следующее:

- а) валюта, которая оказывает основное влияние на цену продаж товаров и услуг;
- б) валюта, в которой выражаются продажные цены товаров и услуг и производятся расчеты по сделкам;
- в) валюта страны, конкурентные силы и конкурентные правила которой в основном определяют формирование цен на товары или услуги, производимые и оказываемые организацией;
- г) валюта, оказывающая основное влияние на трудовые, материальные и другие затраты, связанные с поставкой товаров или услуг;
- д) валюта, в которой выражаются и погашаются такие затраты;
- е) валюта, в которой выражаются средства, генерируемые в процессе финансовой деятельности, т.е. эмиссии долговых и долевого инструментов;
- ж) валюта, в которой организация обычно оставляет у себя поступления от операционной деятельности.

Для зарубежной деятельности, которую осуществляет организация через свои иностранные филиалы, дочерние, ассоциированные или совместные предприятия, учитывается следующее:

- з) осуществляется ли такая зарубежная деятельность, как продолжение деятельности отчитывающейся организации, а не деятельность организации, которой предоставлена определенная автономность.

После выбора функциональной валюты она не может быть изменена, за исключением случаев, когда существенно изменяются операции, события или условия функционирования фирмы. Поэтому фирме следует внимательно отнестись к выбору своей функциональной валюты.

Если функциональной валютой является валюта гиперинфляционной экономики, то финансовая отчетность подлежит пересчёту в соответствии с МСБУ 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции».

Организация не может избежать такого пересчёта, выбрав в качестве функциональной валюты другую, твёрдую валюту, за исключением валюты, которая определена в соответствии с МСБУ 21 (например, валюту материнской компании).

4.2. Важным моментом в МСБУ 21 для целей дальнейшей переоценки статей баланса, выраженных в иностранной валюте, является разделение всех балансовых статей на денежные (монетарные) и неденежные (немонетарные).

К первым относятся статьи денежных средств и расчётов, ко вторым - все остальные.

Т.е. под денежными статьями понимаются: денежные средства в иностранной валюте; активы и обязательства, которые будут получены или погашены путем выплаты фиксированной суммы в иностранной валюте. Например, дебиторская и кредиторская задолженность, кредиты полученные и выданные и т.д.

При составлении баланса денежные статьи, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются по курсу на отчетную дату.

Неденежные статьи не подлежат переоценке и отражаются в балансе по курсу на дату совершения операции (покупки активов, получения взноса в уставный капитал и т.п.). Неденежные статьи, которые отражаются в учете по справедливой стоимости в иностранной валюте, должны приводиться в отчетности по курсу на дату определения этой стоимости. К таким статьям, в частности, могут относиться финансовые инструменты и основные средства.

Статьи, отличные от денежных, считаются неденежными. К ним относятся: основные средства, ТМЗ, авансы выданные и prepaid расходы, НМА и т.д.

Сальдо денежных статей баланса пересчитывается по конечному курсу, действующему на дату составления финансовой отчетности.

Неденежные статьи должны оцениваться в финансовой отчетности по курсу на дату их фактического приобретения.

Статьи обязательств по зарплате, налогам, денежным дивидендам и т.д., требующие выплат денежными средствами, являются монетарными. Статьи запасов, основных средств, акционерного капитала, деловой репутации, расходов будущих периодов и prepaid

являются немонетарными.

При подготовке финансовой отчётности фирма может выбрать **любую валюту** в качестве валюты представления отчётности. Именно в эту валюту (или валюты) пересчитывается финансовая отчётность отчитывающейся организации, её дочерних, ассоциированных компаний и совместных предприятий, филиалов и отделений.

4.3. При первоначальном признании в функциональной валюте операция, денонмированная в иностранной валюте, учитывается по текущему курсу на дату операции.

На последующие отчётные даты:

- монетарные статьи пересчитываются по курсу на отчётную дату;
- немонетарные статьи, учтённые по исторической стоимости, пересчитываются по курсу на дату операции;
- немонетарные статьи, учтённые по справедливой стоимости, пересчитываются по курсу на дату определения справедливой стоимости.

Монетарные статьи баланса пересчитываются по курсу на дату отчётности, а немонетарные статьи пересчитываются по историческому курсу, т.е. либо курсу на дату признания элемента финансовой отчётности, либо курсу на дату его последней переоценки.

При формировании отчётности некоторые МСБУ (например, 2 «Запасы» или 36 «Обесценение активов») требует применения правила наименьшей оценки.

При расчёте этого показателя для балансовой или первоначальной стоимости актива используется курс на дату их определения (исторический курс), а для возможной чистой стоимости реализации или определения возмещаемой суммы актива - курс на дату определения этих величин (например, на дату отчётности).

Использование разных курсов при таком расчёте может приводить к убыткам от обесценения в иностранной валюте и их отсутствию в функциональной валюте. Или наоборот, в валюте измерения будет признан убыток от обесценения, а в иностранной валюте его не будет.

4.4. Курсовые разницы принято делить на реализованные и нереализованные.

Если кредиторская задолженность будет погашена до окончания отчётного периода, то возникает реализованная курсовая разница. Например, фирма погасила кредиторскую задолженность 24.12.2008 при курсе 26 руб./1 \$:

Если же кредиторская задолженность не будет погашена до окончания отчётного периода, то возникает нереализованная курсовая разница, связанная с переоценкой статьи «Кредиторская задолженность».

Некоторые курсовые разницы учитываются иначе. Например, как было отмечено выше, курсовые разницы по операциям хеджирования рисков учитываются в соответствии с МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», требующим, чтобы курсовые разницы по неденежным статьям, которые могут служить инструментами хеджирования денежных потоков, первоначально отражались в капитале при условии эффективности хеджирования (МСБУ 39, § 95). Для учёта таких операций необходимо соблюдение следующих условий (МСБУ 39, § 88):

- а) при заключении соглашения об использовании средств должен быть составлен формальный документ, свидетельствующий о классификации данного соглашения в качестве хеджирования;
- в) должно ожидаться, что процедура хеджирования будет высокоэффективной;
- с) следует подтвердить высокую вероятность осуществления планируемой операции, по которой проводится хеджирование;
- д) эффективность процедуры хеджирования может быть надёжно оценена;
- е) хеджирование оценивалось на постоянной основе, и было установлено, что в течение всего отчётного периода оно характеризовалось высокой эффективностью.

Немонетарные статьи часто не переоцениваются. НО в данном случае приобретённые акции (немонетарные активы) выступают в качестве инструмента управления рисками и в соответствии с МСБУ 39 должны быть переоценены. Причём курсовые разницы будут учтены как компонент капитала, а не отчёта о прибылях и убытках.

Простое хеджирование валютных, кредитных и процентных рисков может осуществляться с использованием деривативов (производных финансовых инструментов). К

ним относятся свопы, опционы, фьючерсы и т.д. Стоит отметить, что хеджирование рисков в разных валютах может и не привести к желаемому результату, поскольку движение курсов валют относительно друг друга в современной экономике достаточно сложно прогнозировать. Поэтому стоит подумать о том, чтобы объект хеджирования и инструмент хеджирования выражались в одних и тех же валютах.

Согласно МСБУ 21 (§ 31), если переоценка статьи отражается в капитале, то и курсовая разница по такой статье отражается в капитале. Это относится, например, к основным средствам, учитываемым по МСБУ 16 «основные средства». Если переоценка статьи отражается в отчёте о прибылях и убытках, то и курсовая разница от такой переоценки также отражается в отчёте о прибылях и убытках. Такой подход надо применять и к переоценке инвестиционной недвижимости (см. МСБУ 40).

Курсовая разница, возникающая по денежной статье, которая, по существу, является частью чистых инвестиций отчитывающейся организации должна признаваться в отчёте о прибылях и убытках в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации или в отдельной финансовой отчетности зарубежной деятельности соответственно. А в консолидированной финансовой отчетности, где зарубежная деятельность учитывается как дочерняя организация, такая курсовая разница должна учитываться как отдельный компонент собственного капитала и признаваться в отчете о прибылях и убытках только при продаже данных чистых инвестиций (см. МСБУ 21, § 32).

При пересчете операций и остатков, выраженных в иностранной валюте, возникает так называемая курсовая разница. Курсовые разницы обычно признаются как статьи прибылей и убытков.

Курсовые разницы по инвестициям предприятия в зарубежную деятельность учитываются в составе капитала предприятия до момента продажи этих инвестиций.

Курсовые разницы, возникающие в результате переоценки денежных статей на отчетную дату или дату проведения расчетов, отражаются в отчете о прибылях и убытках. Когда расчеты по денежным активам и обязательствам произведены в том же отчетном периоде, в котором они возникли, вся сумма курсовых разниц признается в данном отчетном периоде. В противном случае в отчетном периоде признается только сумма курсовых разниц, возникающих в результате переоценки денежных статей на отчетную дату.

Однако, если такая денежная статья деноминирована в валюте, отличной от функциональной валюты отчитывающейся организации или зарубежной деятельности, то курсовые разницы, возникающие при пересчёте денежной статьи в функциональную валюту, не переклассифицируются в отдельный компонент капитала консолидированной отчётности (т.е. они по-прежнему признаются в отчёте о прибылях и убытках, а не в балансе).

4.5. Фирма может вести учёт в валюте, отличной от её функциональной валюты.

В этом случае на дату отчётности все статьи должны быть пересчитаны в функциональную валюту в соответствии с требованиями МСБУ 21:

- денежные статьи пересчитываются по закрывающему (конечному) курсу;
- неденежные статьи - по историческому (на момент приобретения);
- переоцененные неденежные статьи пересчитываются по курсу на дату их переоценки;
- статьи прибылей и убытков - по курсу на дату операции, который может быть аппроксимирован средним курсом за период (например, за месяц или неделю);
- статьи акционерного капитала пересчитываются по курсу на дату приобретения;
- курсовые разницы от пересчета валютных статей признаются в статьях прибылей и убытков или непосредственно в капитале (§ 27-34 МСФО 21).

Однако если функциональная валюта зарубежной деятельности и валюта отчетности совпадают, то, естественно, никакого пересчета показателей, связанных с этой деятельностью, не производится.

Дата, на которую определяется обменный курс для пересчета неденежных активов, зависит также от используемого порядка учета соответствующего актива. Например, основные средства пересчитываются по курсу на дату приобретения либо, если определяется их справедливая стоимость, на дату переоценки основных средств. Если для активов определяется чистая продажная цена (например, для МПЗ), то для

пересчета используется курс на дату установления этой цены, т.е. обычно – курс на конец периода. Если в результате такого пересчета балансовая стоимость данных активов в отчетной валюте превышает возмещаемую сумму или продажную цену в отчетной валюте, она должна быть соответственно уменьшена, хотя такое уменьшение стоимости может и не производиться при составлении отчетности самой зарубежной деятельности.

Как видно из описания методов пересчета показателей отчетности, они напрямую связаны с разделением на денежные и неденежные статьи.

На разных этапах экономического развития применялись разные схемы выбора курсов пересчёта отчётности из одной валюты в другую.

Согласно МСБУ 21 (§ 34) перевод отчётности в иную валюту должен быть осуществлён так, как будто все операции изначально учитывались в функциональной валюте.

Однако на практике пересчёт в другую валюту при трансформации отчётности приводит к появлению существенных трансляционных поправок (общих курсовых разниц), связанных с тем, что разные статьи отчётности пересчитываются по разным курсам.

Переход на другую функциональную валюту осуществляется на перспективной основе, при этом ретроспективный пересчёт отчётности за прошлые периоды производить не следует. Однако другие изменения в формировании финансовой отчётности должны учитываться в соответствии с МСБУ 8 «Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

4.6. В соответствии с МСБУ 21 фирма может представлять отчётность в любой валюте. Если в состав отчитывающейся организации входят фирмы, использующие разные функциональные валюты, то они должны пересчитать свои отчёты в отчётность представления, единую для всей организации. В самом начале приведён пример фирмы, работающей в разных регионах с разной валютой (гривны, рубли, лари и т.д.) и представляющей отчётность в тенге (долларах или евро).

В этом случае подготовленная в функциональной валюте отчётность каждого подразделения переводится в валюту представления фирмы следующим образом:

- активы и обязательства, включая данные сравнительных периодов, пересчитываются по закрывающему курсу (курсу на дату отчётности);
- доходы и расходы пересчитываются по КУРСУ на дату операции (или по аппроксимированному курсу);
- все возникшие в результате пересчёта курсовые разницы (они называются трансляционными поправками или общими курсовыми разницами) учитываются в составе капитала.

Включение данных по зарубежной деятельности в сводную отчетность производится по тем же правилам консолидации (сведения), которые установлены для дочерних компаний, функционирующих в той же стране, что и материнская компания: исключаются результаты внутригрупповых операций, взаимные инвестиции и иные внутригрупповые активы и обязательства. Исключение составляют курсовые разницы, возникающие в связи с внутригрупповыми денежными статьями (как краткосрочными, так и долгосрочными), которые не исключаются из сводной (консолидированной) отчетности, поскольку приводят к возникновению прибыли или убытка отчитывающейся компании от изменения курсов валют.

При пересчете данных финансовой отчетности по зарубежной деятельности для включения в сводную финансовую отчетность как денежные, так и неденежные активы и обязательства переоцениваются по курсу на отчетную дату. Статьи отчета о прибылях и убытках переоцениваются по курсу на дату совершения операций (хотя на практике возможно использование среднего курса за период). Исключение составляют ситуации, когда отчетность по зарубежной деятельности составляется в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. В этом случае статьи отчета о прибылях и убытках переоцениваются по курсу на отчетную дату.

Курсовые разницы при пересчете данных отчетности по зарубежной деятельности отражаются в капитале отчитывающейся компании до момента выбытия инвестиций в

зарубежную деятельность.

Международные стандарты допускают, что отчетность головной и дочерней (ассоциированной) компаний может составляться по состоянию на разные даты, но временной промежуток между ними не должен превышать трех месяцев. В этом случае отчетность зарубежной компании пересчитывается по курсу на дату составления сводной отчетности зарубежной компании. Однако если колебания курсов валют значительны, то в отчетность зарубежной компании должны вноситься поправки, с тем, чтобы отразить эффект таких колебаний в сводной отчетности.

Отчетность по зарубежной деятельности может составляться в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. В этой ситуации требуется, чтобы МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» применялся до пересчета отчетности зарубежной компании в отчетную валюту головной компании. Таким образом, неденежные активы и обязательства по зарубежной деятельности первоначально переоцениваются с использованием индексов инфляции, а затем переводятся в отчетную валюту по курсу на конец года.

Сумма деловой репутации (гудвилл), возникающая при ведении зарубежной деятельности, а также поправки, производимые при оценке справедливой стоимости активов приобретаемой зарубежной компании, пересчитываются на дату приобретения интереса.

При выбытии инвестиций в зарубежную деятельность, накопленная сумма курсовых разниц признается как прибыль или убыток в том же периоде, что и прибыль или убыток от выбытия. Выбытие инвестиций может быть результатом продажи, ликвидации зарубежной деятельности, выплаты доли в капитале. В случае частичного выбытия соответствующая доля накопленных курсовых разниц отражается по счету прибылей и убытков. При этом уменьшение стоимости инвестиций до их возмещаемой суммы не может классифицироваться как выбытие, поэтому курсовая прибыль или убыток не признается в отчете о прибылях и убытках в том периоде, в котором произведено уменьшение стоимости инвестиций.

Если зарубежное дочернее предприятие принадлежит отчитывающейся фирме не на 100%, то часть курсовых разниц включается в долю меньшинства капитала баланса.

Если функциональная валюта, которая переводится в валюту отчётности, является валютой гиперинфляционной экономики, то сначала надо пересчитать исходную отчётность в соответствии с требованиями МСБУ 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции».

При консолидации отчётности требуется элиминирование (исключение) внутри групповых операций, активов и обязательств. Но это не относится к курсовым разницам, возникающим из колебаний валютных курсов по внутригрупповым активам и обязательствам, они учитываются как компоненты прибылей и убытков или собственного капитала.

Любая деловая репутация, возникающая при объединении или приобретении зарубежного бизнеса, а также любые корректировки активов и обязательств до справедливой стоимости рассчитываются в функциональной валюте этой зарубежной деятельности. При пересчёте в валюту представления они пересчитываются по закрывающему курсу.

При выбытии зарубежной деятельности все курсовые разницы относящиеся к этой деятельности и признанные как компонент капитала, признаются в отчёте о прибылях и убытках.

4.7. В случае частичного выбытия зарубежной деятельности в прибыль или убыток включается только пропорциональная часть соответствующей накопленной курсовой разницы.

Как и любые прибыли и убытки, курсовые разницы (признанные как в отчёте о прибылях и убытках, так и в капитале компании) несут налоговые последствия. К ним относятся и курсовые разницы, связанные с пересчетом показателей из валюты измерения в валюту представления. Все эти последствия регламентируются МСБУ 12 «Налоги на прибыль».

МСБУ 21 устанавливает определенные требования к раскрытию информации.

Требуется раскрытие следующей информации:

1) суммы курсовых разниц, включенных в чистую прибыль или убыток за период, за исключением курсовых разниц, возникающих по финансовым инструментам, оцениваемым по справедливой стоимости, с отражением изменения стоимости как прибыли или убытка;

2) чистой курсовой разницы, классифицируемой как отдельный компонент собственного капитала, и сверки суммы этой курсовой разницы на начало и конец периода.

Если валюта отчетности отличается от валюты измерения организации, необходимо раскрыть причину этого расхождения.

Также должна раскрываться причина любого изменения валюты отчетности или валюты измерения.

Должно быть подробно отражено существенное влияние изменений валютных курсов, происходящих после отчетной даты (см. МСБУ 10 «События после отчётной даты»).

Поощряется раскрытие политики управления валютными рисками организации.

Если в финансовой отчётности представляется дополнительная справочная информация в другой валюте, чем валюта отчётности, такая информация должна быть чётко идентифицирована как дополнительная, поскольку она не соответствует МСФО.

Лекционное занятие № 5

Тема:

5.1 Учет краткосрочных и долгосрочных обязательств.

5.2 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы

Лекционное занятие № 5.1

Тема: Учет краткосрочных и долгосрочных обязательств.

Обязательство – это долг или обязанность действовать или выполнять что-либо определенным образом.

Обязательство – существующая задолженность Предприятия, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку от субъекта ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Обязательства возникают в результате совершения Предприятием различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары, выполненные работы и предоставленные услуги.

Обязательство регистрируется в учете только тогда, **когда возникает задолженность** по нему.

Обязательство определяется **по трем признакам**:

- должно иметь место событие, вызвавшее обязательство;
- обязательство может быть урегулировано только путем перевода актива или услуг другому субъекту;
- обязательство должно быть неоспоримым.

В соответствии с этим определением, если обязательство принимается, оно должно быть немедленно признано и занесено в бухгалтерские книги.

Обязательства оцениваются суммой денег, необходимой для оплаты долга или в условиях рынка, стоимостью товаров и услуг, которые необходимо предоставить.

5.1.1. Измерение обязательства.

Сумма обязательства должна измеряться как **текущая стоимость** всех будущих денежных выплат (или денежных эквивалентов неденежных активов и услуг), **дисконтированных** по процентной ставке в соответствии с сопутствующим риском. Обязательства включает в себя **основную сумму и процент**.

Урегулирование обязательства может осуществляться различными способами:

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

- переводом обязательства в капитал.

Возможны и другие средства урегулирования, такие, как отказ или утрата кредитором своих прав.

5.1.2. Классификация обязательств.

Так как появление обязательства означает в будущем отток ресурсов, срок исполнения данного обязательства важен для правильной оценки финансового состояния Предприятия.

Обязательства подразделяются на текущие (краткосрочная кредиторская задолженность) и долгосрочные.

Текущие обязательства могут влиять на деятельность Предприятия потому, что предъявляют претензии на текущие ресурсы. Эти претензии отличаются от долгосрочных, срок погашения которых может составлять несколько лет.

5.1.2.1. Текущие обязательства.

Обязательство должно квалифицироваться как краткосрочное, когда:

- его предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла Предприятия;
- оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев с отчетной даты.

Различают следующие виды текущих обязательств:

- **Фактические обязательства** возникают из договора, контракта или на основе законодательства. Они могут быть подсчитаны точно. Фактические обязательства включают в себя задолженность по счетам, векселям, дивидендам к оплате, акцизным сборам, текущей части долгосрочных обязательств, начисленной заработной плате, а также задолженность за товары или услуги, которые Предприятию должно поставить в счет аванса, полученного от покупателя.
- **Оценочные обязательства** – это обязательства, точная сумма которых не может быть определена до наступления определенной даты (налоги на прибыль, выплаты по гарантийным обязательствам и оплата отпусков).
- **Условные обязательства** – несуществующие, потенциальные обязательства, зависящие от будущего события, возникшего из прошлой сделки (судебные иски, гарантийные обязательства по займам).

Текущие обязательства включают в себя:

1. Краткосрочные кредиты и овердрафт;
 2. Текущая часть долгосрочных кредитов;
 3. Кредиторская задолженность:
 - счета и векселя к оплате;
 - авансы, полученные от покупателей и заказчиков;
 - задолженность по налогам;
 - дивиденды к выплате;
 - задолженность между основной хозяйственной организацией и ее дочерними организациями;
 - задолженность должностным лицам;
 - прочая кредиторская задолженность.
 4. Начисленные расходы к оплате;
 5. Доходы будущих периодов;
 6. Начисленные платежи по непредвиденным обстоятельствам.
- **счета к оплате** – счета расчетов с поставщиками; используются для повторяющихся торговых обязательств, которые возникают в ходе обычной деятельности.
 - **векселя к оплате**; Основным источником векселей выданных являются банковские ссуды и платежи за товары и услуги. Векселя могут быть обеспеченными залогом либо не обеспеченными. Вексель может быть процентным или беспроцентным. Независимо от названия, все долговые инструменты, прямо или косвенно, требуют выплаты процентов заемщиком. Это делается потому, что нельзя избежать обесценивания денег с течением времени. Сумма периодического процента по долговому обязательству определяется умножением основной суммы долга на процентную ставку и на время. Реальная процентная ставка по долгу соответствует рыночной процентной ставке, при займе средств на такой же

период. Реальная процентная ставка используется для дисконтирования будущих денежных выплат долга. К сумме денежных средств или денежных эквивалентов, полученной заемщиком, применяется реальная процентная ставка. Полная сумма долга – это сумма, которая должна быть выплачена в день погашения задолженности, за вычетом каких-либо процентных выплат, которые должны быть произведены к этой дате.

Номинальная стоимость беспроцентного векселя включает как сумму займа, так и проценты по этому займу, что составляет единую сумму к выплате в срок погашения. Заемщик получает сумму, равную не номинальной стоимости векселя, а разнице между номинальной суммой и процентом по векселю. Сумма, указанная в векселе как денежные средства к получению – это дисконтированная стоимость номинальной суммы с применением реальной процентной ставки. Остальная сумма, то есть разница между дисконтированной денежных средств и номинальной стоимостью векселя, является процентом. Реальная процентная ставка определяется с ориентировкой на рыночные процентные ставки, применяемые в документах с аналогичной степенью риска. Реальная процентная ставка не указывается в векселе, но для краткосрочных беспроцентных векселей с каким-либо конкретным условием процентная ставка должна определяться.

Долг должен быть отражен по его текущей стоимости, что можно сделать, регистрируя вексель по принципу нетто или указывая номинальную стоимость по валовому принципу, и отразить эту сумму вместе с дисконтом (скидкой).

При отражении векселя по методу нетто, отражается его текущая стоимость, а корректирующие записи по процентам увеличат его сумму к моменту погашения до указанной в векселе.

При отражении векселя по валовому методу в учете отражается вся сумма векселя, полученные денежные средства и скидка по краткосрочному векселю к оплате. Затем корректирующими записями скидка относится на расходы, увеличивая к моменту погашения сумму денежных средств до суммы, указанной в векселе.

- начисленные обязательства. Начисленные обязательства включают отпускные, вознаграждения и проценты, причитающиеся кредиторам, но еще не выплаченные.

Учет вознаграждений работникам регламентирован МСФО 19, «Вознаграждения работникам».

Стандарт требует от Предприятия признавать:

- а) обязательство – в случае, когда работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и
- б) расход – в случае, когда Предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате оказания работником услуги в обмен на вознаграждение.

(смотри раздел учетной политики «Вознаграждения работникам»).

Начисленные обязательства могут отражаться путем внесения корректирующих записей в конце отчетного периода. Например, любые, еще не отраженные и не выплаченные вознаграждения в конце отчетного периода нужно отражать, дебетуя расходы на выплату вознаграждений и кредитуя счета начисленных вознаграждений.

Признание начисленных обязательств согласуется с определением обязательства и принципом соответствия.

- авансы, полученные от покупателей и заказчиков; Особое обязательство возникает, когда Предприятие получает от клиентов и работников депозиты. Депозиты можно получать от клиентов, как гарантию оплаты обязательств, которые могут возникнуть в будущем или как гарантию выполнения контракта или услуг. У Предприятия, получающего денежные средства, из-за таких авансов возникают обязательства до момента завершения операции. Авансы отражают, дебетуя денежные средства и кредитуя счет – такой как обязательство или депозиты клиента. Если авансы или депозиты являются процентными, то требуется корректирующая запись, чтобы начислить расходы по процентам и увеличить связанное с ним обязательство.

- Доходы будущих периодов. При получении денежных средств в виде предварительной оплаты услуг (доставка груза, продажа билетов, арендная плата, подписка на журналы) эти денежные средства не могут быть признаны доходом сразу, а отражаются на отдельный счет.

По денежным средствам, полученным авансом до доставки груза или оказания услуги, возникает обязательство. В соответствии с принципом идентификации дохода, эти денежные средства не могут быть признаны доходом. Такие операции отражаются по дебету счета денежных средств и кредиту соответствующих счетов текущих обязательств. Затем, когда продукция уже доставлена или услуга оказана, и доход на самом деле заработан, счет доходов будущих периодов уменьшается, а соответствующий счет дохода кредитуется. Эта последняя запись зачастую является одной из корректирующих записей в конце года.

- **задолженность по налогам.** Государственные законы требуют от субъектов уплаты определенных налогов. После начисления налогов они учитываются как обязательства, а после уплаты – списываются.

В соответствии с МСФО налоги разделяются на текущие и отложенные.

Текущий налог представляет собой сумму налогов к уплате в отношении, например, налогооблагаемой прибыли или возмещению в отношении налогового убытка за текущий период.

Отложенный налог по МСФО 12 представляет собой сумму налогов к уплате или возмещению в будущие периоды. Отложенные налоги на доход рассматриваются в этом случае как часть долга.

Предполагаемое обязательство должно учитываться как текущее обязательство, основанное на максимально точных расчетах фирмы.

Налог на добавленную стоимость. НДС является другим налогом, взимаемым для третьей стороны (в этом случае для правительства). Доходы должны учитываться за вычетом взимаемого НДС. Приобретения товаров и услуг должны учитываться за вычетом НДС, подлежащего возмещению, и чистая сумма НДС, подлежащая оплате или получению, должна быть отнесена на обязательство или актив (счета к получению) соответственно.

Любой невозмещаемый НДС должен учитываться как компонент стоимости товаров или услуг, к которым он относится. Если он оплачен и не возмещается по отношению к основному средству, НДС включается в капитализируемую стоимость актива. Если он относится к текущим затратам, то НДС будет включен в расчет чистой прибыли за период.

- **Выплаты по условным обязательствам.** Некоторые обязательства определяются на основе дохода Предприятия (премии, распределение прибыли между сотрудниками, налоги на прибыль), то есть зависят от будущих результатов. Точные суммы могут быть определены только в конце года, но очень часто требуется ежеквартальная оценка. До момента оплаты они представляют собой текущие обязательства Предприятия.

5.1.2.2. Долгосрочные обязательства.

Долгосрочные обязательства – это обязательства со сроком оплаты более одного года с фактической даты баланса (операционного цикла) заемщика, в зависимости от того, что продлится дольше.

Увеличение обязательств опасно, так как возрастает доля затрат на выплату процентов по обязательствам. Долговые соглашения могут ограничивать действия и финансовую структуру субъекта – заемщика с целью снижения риска невыполнения обязательства

При оценке и измерении обязательств необходимо учитывать следующие принципы:

- долгосрочные обязательства регистрируются по справедливой рыночной стоимости товаров и услуг, полученных в долг;
- периодическая выплата процентов основана на рыночной процентной ставке на дату выпуска обязательства;
- остаточная стоимость долгосрочного обязательства на дату баланса – фактическая стоимость всех оставшихся выплат наличными, дисконтированных до рыночной процентной ставки при эмиссии. Процентная ставка, используемая для этой цели, не изменяется в течение срока обязательства.

Облигации.

Облигации - это долговое свидетельство, выпускаемое субъектами и государственными учреждениями для защиты больших сумм капитала на долгосрочной основе. Облигации – законные документы, представляющие собой формальное обещание, данное фирмой-

эмитетном, оплачивать основную сумму и проценты для возврата капитала, инвестируемого держателями облигаций.

Если рыночные и установленные процентные ставки равны, тогда облигации продаются по номинальной стоимости. В этом случае, выплата процентов дает доход равный рыночной ставке процентного дохода по облигациям того же срока и риска.

Если рыночная процентная ставка превышает установленную ставку, облигации реализуются со скидкой (ниже номинальной стоимости).

Поскольку расходы по выплате процентов по облигациям необходимо отражать каждый год, облигационная скидка должна быть распределена между годами всего периода, на который выпущены облигации. Процесс распределения такой скидки называется списанием облигационной скидки.

Существуют два метода списания облигационных скидок: прямолинейный метод и метод эффективной процентной ставки.

При прямолинейном методе сумма погашения облигационной скидки при каждой выплате процентов определяется делением суммы облигационной скидки на общее количество выплат.

Процентный метод предполагает постоянный уровень процента от балансовой стоимости облигации в течение всего срока существования облигации.

Если установленная процентная ставка превышает рыночную ставку, тогда облигации продаются с премией (выше номинальной стоимости). Премия списывается в течение периода облигационного займа на счет расходов по процентам, уменьшая их величину.

Если облигация реализована в период между выплатами процентов, тогда:

- инвестор, приобретая облигацию, оплачивает текущую стоимость облигации между последней датой платежа по процентам и датой реализации облигации.
- Затем, по наступлении срока следующей выплаты процентов, инвестор получит сумму по процентам за весь период.
- Таким образом, проценты, оплаченные инвестором при приобретении облигации, будут ему возвращены, когда наступит день выплаты процентов эмитентом.

Облигации, которые можно обменять на другие ценные бумаги Предприятия, называются конвертируемыми. Этот обмен производится по желанию держателя облигации. Условия обмена могут быть включены в облигационный контракт с целью сделать облигацию более привлекательной для покупателя. При обмене облигаций на обыкновенные акции, акции учитываются по текущей стоимости обмениваемых облигаций, а сами облигации и соответствующие облигационные скидки или премии полностью списываются без фиксирования какого-либо убытка или прибыли.

Лекционное занятие № 5.2

Тема: МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Учет и оценка условных событий. Учет условных и гарантийных обязательств.

Учет и оценка условных активов и обязательств

5.2. Резервы, условные обязательства и условные активы.

Правила учета и раскрытия информации для всех резервов, условных обязательств и условных активов, регламентированы МСБУ (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Стандарт определяет **резервы как обязательства** с неопределенным временем и суммой.

МСБУ 37 **разделяет обязательства на оценочные обязательства, условные обязательства и другие обязательства** следующим образом:

- **оценочное обязательство** представляет собой обязательство с неопределенным **сроком исполнения и суммой**, которое в момент признания в качестве обязательства, (с учетом допущения того, что может быть сделана надежная оценка), как правило, является текущим

обязательством Товарищества, возникающим из прошлых событий, погашение которого ожидается в результате выбытия из Товарищества ресурсов, заключающих экономические выгоды;

- **условное обязательство** представляет собой либо:

возможное обязательство, еще не подтвержденное текущим обязательством, которое может привести к выбытию ресурсов Товарищества, заключающих экономические выгоды; или

текущее обязательство, которое не признается потому, что нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства; или сумма обязательства не может быть оценена с достаточной надежностью.

Оценочные обязательства можно отличить от других обязательств, таких как кредиторская задолженность по торговым операциям, вследствие существования неопределенности в отношении **времени** или **суммы** будущих затрат, необходимых для погашения обязательства.

По существу, все оценочные обязательства являются условными, поскольку в их сроке погашения или сумме нет определенности. Однако в рамках Стандарта термин «*условный*» применяется к обязательствам и активам, которые не признаны в финансовой отчетности в связи с тем, что:

- их существование будет подтверждено в результате будущих неопределенных событий, неконтролируемых Товариществом; или
- они не отвечают критерию признания.

5.2.1. Резервы

Резерв должен признаваться тогда и только тогда, когда:

- a) Товарищество имеет **текущее** обязательство (юридическое или традиционное) в результате прошлых событий;
- b) существует вероятность (т.е. более возможно, чем нет), что выбытие ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства; и
- c) может быть сделана надежная оценка суммы обязательства. Стандарт замечает, что надежная оценка не может быть сделана лишь в исключительно редких случаях.

Если эти условия не соблюдаются, такой резерв не должен признаваться.

В редких случаях бывает неясно, имеется ли текущее обязательство. В таких случаях прошлое событие должно считаться создающим текущее обязательство, если с учетом всех имеющихся свидетельств, более вероятно, чем нет, что текущее обязательство на отчетную дату существует.

Стандарт определяет **традиционное** обязательство как обязательство, которое возникает из действий Товарищества, где:

- a) установившейся прошлой практикой, публикуемой политикой или достаточно конкретным текущим заявлением Товарищество указало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязательства; и
- b) в результате Товарищество создало действительные ожидания со стороны других сторон в том, что она выполнит такие обязательства.

Резерв должен **использоваться только для тех расходов**, для которых резерв был признан первоначально.

5.2.2. Условные обязательства.

Стандарт определяет условные события как:

- a) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не полностью находятся под контролем Товарищества; или

b) текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, поскольку:

- i) нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, потребуется для урегулирования обязательства; или
- ii) сумма обязательств не может быть оценена с достаточной надежностью.

Товарищество **не должно признавать условное** обязательство.

Товарищество должно **раскрывать** условное обязательство, кроме случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является отдаленной.

5.2.3. Условные активы.

Стандарт определяет условный актив как возможный актив, который возникает из прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не полностью контролируемых Товариществом. (Примером может служить иск, удовлетворение которого Товарищество пытается достичь через судебный процесс, исход которого не определен).

Товарищество **не должно признавать условный** актив. Условный актив должен раскрываться, когда вероятным является поступление экономических выгод.

Когда реализация дохода обоснованно определена, тогда соответствующий актив не является условным и его принятие уместно.

5.2.4. Оценка

28. При оценке оценочных обязательств руководство Товарищества:

- принимает в расчет все риски и неопределенности;
- в случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно, проводит расчеты приведенной стоимости оценочного обязательства с применением ставки (ставок) дисконтирования до налога, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и тех рисков, специфичных для обязательства, которые не были отражены в наилучшей расчетной оценке затрат;
- принимает в расчет будущие события, такие, как изменения в законах и технологические изменения там, где имеется достаточно объективное основание того, что они произойдут;
- не принимает в расчет прибыль от ожидаемого выбытия активов, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к возникновению оценочных обязательств.

Признанная сумма в балансе и отчете о прибылях и убытках в качестве оценочных обязательств должна представлять собой наилучшую расчетную оценку расходов, требуемых для урегулирования текущих обязательств. Имеется в виду сумма, которую Товарищество уплатило бы для погашения обязательства на дату баланса или перевело бы третьей стороне на эту дату, даже в случаях невозможности или когда экономически невыгодно погашать или переводить обязательство на дату баланса.

Некоторые оценочные обязательства создаются по обязательствам, которые будут погашаться в отдаленном будущем, возможно по прошествии нескольких лет. В этом случае при оценке величины резерва, который создается в соответствии с такими обязательствами, необходимо учитывать изменение стоимости денег с течением времени.

Очевидно, что для погашения обязательства сразу на дату баланса потребуется меньшая сумма денег в номинальном выражении, чем в случае погашения обязательства через несколько лет.

Оценочные обязательства измеряются до налога, т.к. МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль» рассматривают **налоговые последствия** оценочных обязательств и изменения в них.

Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной (например, за счет удовлетворения страхового иска, компенсаций или гарантий поставщиков), такие возмещения учитываются следующим образом:

- возмещение признается только тогда, когда действительно определено, что возмещение будет получено Товариществом, погашающим обязательство. Сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму оценочного обязательства;

- возмещение должно учитываться в качестве отдельного актива;
- в отчете о прибылях и убытках расход, относящийся к оценочному обязательству, можно представить за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

Оценочное обязательство необходимо пересматривать на каждую отчетную дату и корректировать для отражения текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что для погашения обязательства потребуется отток экономических выгод, тогда резерв должен аннулироваться.

Оценочное обязательство следует использовать только для тех затрат, в отношении которых оно первоначально признавалось. Если более нет вероятности того, что погашение обязательства потребует отток экономических выгод, тогда резерв следует аннулировать.

5.2.5. Применение правил признания и измерения

Стандарт объясняет **как** общие требования по признанию и оценке для резервов должны применяться в трех специфических случаях:

- будущие операционные убытки;
- обременительные контракты и
- реструктуризация.

Данный стандарт категорически запрещает создавать оценочные обязательства под **будущие операционные убытки**. Это связано с тем, что в этом случае не удовлетворяются критерии признания оценочного обязательства. Будущие операционные убытки возникают не в результате прошлого события, а в результате будущего события. Признание таких убытков нарушает принцип соответствия. Кроме того, даже если их величина точно известна, это, что вполне возможно, позволяет организациям манипулировать финансовыми показателями, что в свою очередь приведет необъективности финансовой отчетности.

Если событие произошло, то оно должно быть отражено как событие, происшедшее после отчетной даты в примечаниях к бухгалтерской отчетности.

Предположение о будущих операционных убытках указывает на возможное обесценение определенных активов. В этом случае Товариществу необходимо пересмотреть оценку активов в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов».

Текущее обязательство по **обременительному договору** должно признаваться и оцениваться в качестве оценочного обязательства. Обременительный договор представляет собой договор, в котором неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

Реструктуризация представляет собой программу, разработанную и контролируемую руководством, которая существенно изменяет либо масштаб деятельности, либо способ осуществления такой деятельности. Ниже приводятся некоторые примеры событий, которые могут подпадать под определение реструктуризации:

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

Оценочное обязательство на затраты при реструктуризации признается только при соблюдении общих критериев признания для оценочного обязательства. Традиционное обязательство по реструктуризации возникает только тогда, когда Товарищество:

- располагает подробным формальным планом по реструктуризации; и
- создало обоснованные ожидания среди тех, кого охватывает план по реструктуризации, в том, что оно будет проводить реструктуризацию, путем осуществления этого плана или путем объявления его основных характеристик.

Если же реструктуризация влечет за собой продажу деятельности, никаких обязательств по продаже не возникает до появления соглашения о продаже, имеющего обязательную силу.

5.2.6. Раскрытие информации

Для каждого класса группы оценочных обязательств, признаваемых Товариществом, должно раскрываться следующее:

- Для оценочных обязательств:

- 1) балансовую стоимость на начало и конец периода;
- 2) дополнительные оценочные обязательства, созданные за период, включая увеличение существующих оценочных обязательств;
- 3) величину оценочных обязательств, использованных за отчетный период;
- 4) величину оценочных обязательств на начало периода, которые были аннулированы, так как исчезла необходимость их существования;
- 5) изменение дисконтированной величины, возникшей с течением времени, а также какого-либо изменения в ставках дисконтирования.

Сравнительная информация не требуется.

а также:

- 6) краткое описание характера обязательства и ожидаемое время выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, возникающих в результате этого обязательства;
- 7) факты проявления неопределенностей, относящихся к сумме или времени такого выбытия;
- 8) сумму любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, который был признан для этого ожидаемого возмещения.

- Для условных обязательств на дату баланса Товарищество раскрывает следующее:

- 1) краткое описание условного обязательства;
и если это целесообразно;
- 2) расчет его финансового воздействия;
- 3) факты проявления неопределенностей, относящихся к сумме или времени выбытия; и
- 4) возможность любого возмещения.

Воздействие принятия настоящего Стандарта на дату его вступления в силу (или ранее) должно представляться в отчетности как корректировка к начальному сальдо нераспределенной прибыли за период, в котором Стандарт впервые применяется.

Если сопоставительная информация не пересчитывается, этот факт должен раскрываться.

Лекционное занятие № 6

Тема: Учет финансируемой аренды.

6.1. Аренда – это договор, согласно которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей право пользования активом в течение согласованного срока.

Вопросы оформления и отражения в бухгалтерском учете аренды Товарищество решает в соответствии с МСФО 17 «Аренда».

МСБУ 17 регламентирует правила, оценку и раскрытия в финансовой отчетности операций по аренде актива.

Различают два вида аренды независимо от ее юридического содержания. Такими видами являются **финансовая аренда и операционная аренда.**

Важным моментом для определения взаимоотношений сторон договора аренды является срок начала аренды.

Начало аренды – это более ранняя из следующих дат: дата заключения договора об аренде или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды.

И в эту же дату:

- (a) договор аренды классифицируется как операционная или финансовая аренда;
 - (b) в случае если это финансовая аренда, то определяются суммы, которые должны признаваться на начало срока аренды:
- расчет суммы чистых инвестиций в аренду (для арендодателя);
 - расчет дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей (для арендатора).

Начало срока аренды – это дата, с которой арендатор может реализовать свое право на использование арендованного актива. Это дата первоначального признания договора аренды

(т.е. признания активов, обязательств, доходов или затрат, вытекающих из договора аренды соответствующим образом).

Дата начала срока аренды используется для **проведения операции на счетах бухгалтерского учета**, а также с этой даты **начинается отсчет срока аренды**. Право владения и пользования обычно переходит к арендатору от арендодателя с момента приема-передачи оборудования, соответственно этот момент является началом срока аренды.

Финансовая аренда – это аренда, по условиям которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Правовой титул в итоге может как передаваться, так и не передаваться.

Под рисками подразумевается риск от изменения ликвидационной стоимости, от преждевременного морального и физического износа, от изменения конъюнктуры рынка, от случайной гибели, потери актива, кражи, порчи, а также системный риск.

Под выгодами подразумевается право получения дохода от эксплуатации актива, и выгода от изменения ликвидационной стоимости.

В рамках **финансовой аренды** МСБУ 17 различает:

а) финансовую аренду, осуществляемую организацией - посредником (банк, лизинговая организация и т.д.);

б) финансовую аренду, осуществляемую производителем оборудования или дилером;

с) финансовую аренду, в рамках которой арендатор продает имущество арендодателю и затем берет его в аренду (обратная или возвратная аренда).

Каждый из этих видов финансовой аренды имеет свои особенности отражения в бухгалтерском учете.

Существенным моментом является отличие операционной аренды от финансовой.

Операционная аренда – это аренда, отличная от финансовой аренды.

Классификация аренды на финансовую и операционную зависит в большей степени от **сущности сделки**, а не от формы договора.

Финансовый лизинг, определенный законодательством Республики Казахстан, для целей бухгалтерского учета является финансовой арендой и соответственно регламентируется МСБУ 17.

6.2. Классификационные признаки финансовой аренды

Классификация аренды осуществляется в начале аренды.

Если условия договора аренды в дальнейшем существенно пересматриваются сторонами, то пересмотренные условия должны рассматриваться как договор аренды с новыми существенными условиями для цели повторной классификации аренды.

МСБУ 17 называет **5 ситуаций**, свидетельствующих о наличии финансовой аренды:

(а) к концу **срока аренды** право собственности активом переходит к арендатору;

(б) арендатор имеет возможность купить актив по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этой возможности, а в начале срока аренды существует объективная определенность того, что эта возможность будет реализована;

(с) срок аренды составляет большую часть **срока экономической службы** актива, несмотря на то, что право собственности может не передаваться;

(д) в начале срока аренды дисконтированная **стоимость минимальных арендных платежей** составляет, по крайней мере, практически всю справедливую стоимость арендуемого актива; и

(е) арендованные активы носят специальный характер, так что только арендатор может пользоваться ими без существенных модификаций.

Данный перечень условий позволяет идентифицировать финансовую аренду.

Для применения одного из пяти классификационных признаков финансовой аренды в стандарте даны определения соответствующих терминов:

Срок аренды – не подлежащий сокращению период, в течение которого арендатор, в соответствии с договором, арендует актив, а также любые иные дополнительные периоды, в течение которых у арендатора есть право продолжить аренду актива с дополнительной

оплатой или без нее, если на момент начала срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует это право.

Срок аренды может отличаться от срока договора аренды.

Срок аренды – это срок владения и пользования предметом аренды в соответствии с договором. В срок аренды также включаются периоды, в течение которых арендатор имеет право продолжить аренду, и намерен реализовать его.

Срок экономического срока службы – это

(а) период времени, в течение которого ожидается использование актива одним или несколькими пользователями; либо

(б) количество единиц продукции или аналогичных изделий, которые предполагается получить от актива одним или несколькими пользователями.

Срок полезной службы – расчетный оставшийся период, с начала срока аренды, не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды, заключенные в активе.

Для целей учета необходимо проанализировать каждый из указанных здесь пунктов. В случае если конкретный договор, предусматривает наличие хотя бы одного из условий из указанных пунктов, то данный договор является договором финансовой аренды.

Минимальные арендные платежи – это платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением условных арендных платежей, затрат на оплату за услуги и уплату налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему, вместе со следующими суммами:

(а) для арендатора: любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором; или

(б) для арендодателя: любой ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю кем-либо из следующих лиц:

(i) арендатором;

(ii) стороной, связанной с арендатором; или

(iii) независимой третьей стороной, в финансовом отношении способной ответить по гарантии

Гарантированная ликвидационная стоимость – это:

(а) для арендатора: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором, или связанной с ним стороной (сумма гарантии при этом равняется максимальной сумме, которая могла бы в любом случае подлежать выплате); и

(б) для арендодателя: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором, или третьей стороной, не связанной с арендодателем, которая с финансовой точки зрения способна выполнить обязательства по гарантии.

Негарантированная ликвидационная стоимость – это часть ликвидационной стоимости арендованного актива, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

Аренда земли и зданий

При классификации договоров аренды земли и зданий, одно целое обычно рассматривается как два отдельных компонента – компонент земли и компонент зданий. Минимальные арендные платежи распределяются между компонентом земли и компонентом зданий пропорционально относительно справедливой стоимости арендованного имущества в компонентах земли и здания по аренде.

Обычно компонент земли классифицируется как операционная аренда, за исключением случаев, когда право собственности переходит к арендатору в конце срока аренды.

Компонент зданий классифицируется как операционная или финансовая аренда в соответствии с настоящим Стандартом.

6.3. Аренда в финансовой отчетности арендатора

6.3.1. Учет финансовой аренды

Первоначальная оценка

Арендатор должен отражать финансовую аренду в **качестве актива и обязательства** в бухгалтерском балансе по суммам, равным на начало срока аренды справедливой стоимости арендуемого имущества, или по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, если она ниже. При расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей коэффициент дисконтирования является процентная ставка, заложенная в аренду, если ее возможно измерить; если нет, то должна использоваться расчетная ставка процента на заемный капитал.

Ставка процента, подразумеваемая в договоре об аренде - это ставка дисконта, которая на начало срока аренды обеспечивает равенство суммы справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат и дисконтированной стоимости суммы следующих величин:

- (a) минимальных арендных платежей с точки зрения арендодателя; и
- (b) негарантированной ликвидационной стоимости

Первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором и непосредственно, связанные с договором аренды относятся на удорожание актива, полученного по договору аренды.

Первоначальные прямые затраты - это понесенные расходы, которые связаны непосредственно с обсуждением условий и подготовкой договора аренды, за исключением затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами.

Примерами первоначальных прямых затрат могут быть консультационные, юридические, рекламные и прочие расходы непосредственно связанные с конкретным договором аренды. Кроме того, арендатор может нести расходы по транспортировке, погрузке/разгрузке, монтажу предмета аренды и т.д. В этом случае стоимость предмета аренды формируется сложением всех затрат, связанных с доставкой и приведением предмета аренды в рабочее состояние и ее справедливой стоимостью или дисконтированной стоимостью минимальных арендных платежей, если она ниже справедливой.

Последующая оценка

Поскольку предмет аренды у арендатора учитывается на **счетах учета активов** (основные средства, нематериальные активы), к нему применимы все подходы и правила МСБУ (IAS) 16 «Недвижимость, здание и оборудование», 36 «Обесценение активов», 38 «Нематериальные активы».

Отнесение арендных платежей на расходы периода производится путем признания финансовых расходов (вознаграждение по договору аренды) в течение срока аренды и начисления амортизации по предмету аренды согласно амортизационной политике, принятой в организации для собственных активов и соответствующей МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» и МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

В случаях, когда право собственности по договорам аренды не передается к арендатору, актив должен амортизироваться в течение самого короткого из двух периодов: срока аренды или срока полезной службы.

Раскрытие информации по финансовой аренде в финансовой отчетности арендатора

Арендаторы должны раскрывать информацию в соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСБУ (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость», МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Дополнительно к данным раскрытиям МСБУ (IAS) 17 предписывает раскрывать следующую информацию для финансовой аренды:

- (a) для каждого класса актива, чистая балансовая сумма на отчетную дату.
- (b) сверка между минимальными арендными платежами на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью. Кроме того, Арендатор должен раскрывать общие минимальные арендные платежи на дату отчета, и их дисконтированную стоимость для каждого из следующих периодов:

- i. Не позже одного года;
 - ii. После одного года, но не позже пяти лет;
 - iii. После пяти лет.
- (с) условная арендная плата, признанная в доходе за период;
- (d) сумма будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по договорам субаренды без права досрочного прекращения;
- (е) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь этим:
- i. основа, на которой определяются условная арендная плата;
 - ii. наличие и условия опционов возобновления или покупки и оговорок о скользящих ценах;
 - iii. ограничения, установленные договорами аренды, такие как ограничения, касающиеся дивидендов, дополнительного долга, и дальнейшей аренды.
49. Требования к раскрытию информации, предусмотренные МСБУ 17 для арендаторов, в целом, имеют сходные параметры

6.3.2. Учет операционной аренды

При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на услуги, такие как страхование и техническое обслуживание) признаются как расходы прямолинейно, за исключением случаев, когда другая систематическая основа является более характерной для того периода, даже если платежи не рассматриваются на этой основе.

Если договором предусмотрены условные арендные платежи, то признание их в качестве расхода периода производится в сумме равной условным платежам за соответствующий период.

Условная арендная плата – это та часть арендной платы, которая не фиксирована по сумме и основывается на иных, нежели срок аренды, факторах (например, в процентах от продаж, прибыли и прочих показателей).

Раскрытие информации по операционной аренде в финансовой отчетности арендатора

В дополнение к требованиям, предъявляемым МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты. Раскрытие и представление информации» арендаторы должны раскрыть следующую информацию по операционной аренде:

- (а) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по неотменяемой операционной аренде за каждый из следующих периодов:
 - (i) не позже одного года;
 - (ii) после одного года, но не позже пяти лет;
 - (iii) после пяти лет
- (б) общую сумму будущих минимальных субарендных платежей, которые ожидается получить по неотменяемому договору операционной аренды на день отчета;
- (в) платежи по аренде и субаренде, признанные как расход за период, с отдельным представлением сумм для минимальных арендных платежей, условной арендной платы и платежей по субаренде.
- (д) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ей:
 - (i) основа, на которой определяются условные арендные выплаты;
 - (ii) наличие и условия возможности возобновления договора аренды или покупки предмета аренды; и
 - (iii) ограничения, накладываемые договором аренды, такие как в отношении дивидендов, дополнительного долга и последующей аренды.

6.4. Аренда в финансовой отчетности арендодателя

6.4.1. Учет финансовой аренды

Приобретение активов арендодателем у поставщика для дальнейшей передачи в финансовую аренду отражается на счетах **запасов** по фактической стоимости. При этом, учет предмета

аренды до момента передачи в финансовую аренду осуществляется в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы».

При передаче предмета аренды арендатору проводится бухгалтерская запись с кредита счета «Запасы» в дебет счета «Дебиторская задолженность». Передача в аренду активов, ранее использованных арендодателем в собственных целях и отраженных в балансе по счету основные средства или нематериальные активы отражается бухгалтерской записью Дебет счета «Дебиторская задолженность», Кредит счета «Основные средства» или «Нематериальные активы».

Учет дебиторской задолженности содержит **три учетных этапа**:

- i) Первоначальную оценку дебиторской задолженности (признание);
- ii) Последующий учет (оценку);
- iii) Прекращение учета.

i) Первоначальная оценка

Арендодатели должны признавать активы, находящиеся в финансовой аренде, в своих бухгалтерских балансах и представлять их, как дебиторскую задолженность, в сумме равной чистой инвестиции в аренду.

Чистые инвестиции в аренду – это валовые инвестиции в аренду, дисконтированные на основе ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.

Валовые инвестиции в аренду – это сумма минимальных арендных платежей при финансовой аренде, с точки зрения арендодателя, и причитающаяся ему негарантированная ликвидационная стоимость арендуемого актива.

Обычно на практике чистые инвестиции в аренду равны стоимости передаваемого в аренду имущества

Вознаграждение по аренде признается как доход и дебиторская задолженность, по мере наступления сроков оплаты, по методу начисления.

Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем (комиссионные, юридические сборы и внутренние расходы, которые связаны с обсуждением условий и подготовкой арендной сделки) за исключением случаев, когда арендодателем является производитель или дилер, запрещается относить на расходы периода сразу после того, как они были понесены. Такие затраты **включаются при первоначальном расчете платежей**, подлежащих получению при финансовой аренде (т.е. предполагается что возмещение этих расходов учтено при установлении ставки процента по договору аренды) и снижают размер дохода, признаваемого в течение срока аренды. **Расчетная процентная ставка по договору** - это ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде, или, если таковую определить невозможно, ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на такой же срок и при том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.

Процентная ставка, подразумеваемая по договору аренды, определяется таким образом, что первоначальные прямые затраты автоматически включаются в платежи, подлежащие получению по договору финансовой аренды; и нет необходимости для их отдельного включения.

ii) Последующий учет (оценка)

Договор аренды рассматривается в первую очередь как право арендодателя получить, и обязательство арендатора осуществить ряд платежей, которые очень похожи на смешанные выплаты основной суммы и процентов по договору на предоставление займа. Арендодатель учитывает владение своих средств как сумму дебиторской задолженности по договору аренды, а не как сданный в аренду актив. При операционной аренде арендодатель продолжает учитывать актив на своем балансе, а не обусловленную договором сумму поступлений в будущем. Соответственно **финансовая аренда считается финансовым инструментом**, а операционная таковым не считается.

МСБУ четко указывают на то, что в части последующего учета, и прекращения признания дебиторской задолженности по аренде арендодатель должен применять правила МСБУ (IAS)

32 «Финансовые инструменты. Раскрытие и представление информации» и 39 «Финансовые инструменты : признание и оценка».

Согласно МСБУ (IAS) 39 ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные организацией и не предназначенные для торговли, подлежат последующей оценке по **амортизированным затратам** с использованием эффективной ставки процента. Понятие справедливой стоимости в их отношении **не применяется**.

Последующий учет дебиторской задолженности осуществляется по стоимости полученной при первоначальной оценке с условием регулярного (не менее одного раза в год) пересмотра негарантированной ликвидационной стоимости.

Раскрытие информации по финансовой аренде в финансовой отчетности арендодателя

В финансовой отчетности арендодателя должна быть раскрыта следующая информация:

- (a) Сверка между суммой валовой инвестиции в аренду на отчетную дату и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на дату отчета, а также по 3-м периодам:
 - i) не позже одного года;
 - ii) после одного года, но не позже пяти лет;
 - iii) после пяти лет.
- (b) Незаработанный финансовый доход;
- (c) Негарантированная ликвидационная стоимость, накапливаемая в пользу арендодателя;
- (d) Резерв на покрытие непогашаемой дебиторской задолженности;
 - (i) Условные арендные платежи, признанные в доходе;
- (f) Общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

6.4.2. Учет операционная аренды

Учет активов, переданных в операционную аренду, осуществляется на балансе арендодателя в соответствии с природой актива, как правило, на счете основных средств или нематериальных активов.

Учет операционной аренды имеет следующие особенности:

(a) затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств, а также амортизацию арендодатель отражает на счетах расходов.

(b) доходы арендодателя от аренды актива (за исключением счетов за оказанные услуги, такие как страхование и техническое обслуживание) должны быть распределены на равномерной основе, не зависимо от схемы платежей, за исключением случаев, когда другая систематическая основа является более представительной для такого промежутка времени, в котором выгода, полученная от использования актива, уменьшается.

Если договором предусмотрены условные арендные платежи, то признание их в качестве дохода периода производится в сумме равной условным платежам за соответствующий период.

(c) амортизационная политика по амортизируемым арендованным активам должна быть последовательной и совместимой с обычной амортизационной политикой, используемой арендодателем при амортизации аналогичных активов, а размер амортизации рассчитывается в соответствии с МСБУ (IAS) 16 и МСБУ (IAS) 38

(d) для определения того обесценился ли арендованный актив или нет, арендодатель должен использовать МСБУ (IAS) 36

(e) первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем в процессе обсуждения условий и подготовке договора операционной аренды должны быть добавлены к балансовой стоимости арендованного актива и признаваться как расходы на протяжении всего срока аренды тем же методом, что и доход от аренды.

(f) отражение стимулов, которые арендодатель предоставляет арендатору для заключения договора следует осуществлять в уменьшение доходов от аренды на протяжении срока действия договора.

Раскрытие информации по операционной аренде в финансовой отчетности арендодателя

Арендодатели должны отражать информацию в финансовых отчетах организации с учетом требований по раскрытию, сформулированных в МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСБУ (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость», МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Кроме этого раскрытию подлежит информация в соответствии с требованиями МСБУ 17, а именно:

(а) будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения по совокупности и в отдельности для каждого из следующих периодов:

- (i). не позже одного года;
- (ii). после одного года, но не позже пяти лет;
- (iii). после пяти лет.

(б) общая условная арендная плата, указанная в составе дохода; и

(с) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

6.5. Продажа с обратной арендой

6.5.1. Продажа с обратной финансовой арендой

Обратная (возвратная) аренда – это аренда при которой организация (арендатор) продает свое оборудование арендодателю, а затем заключает договор аренды на это же оборудование и получает его обратно в аренду. Данная операция может являться финансовой арендой при соблюдении соответствующих признаков. При этом отражение такой операции в финансовой отчетности арендатора имеет особенность, а именно:

- и) Сумма разницы между выручкой от реализации актива и его себестоимостью не подлежит отражению в качестве дохода периода. Данная сумма отражается на счетах доходов в течение всего срока аренды.

6.5.2. Продажа с обратной операционной арендой

Если операция по продаже и обратной аренде классифицируется как операционная аренда, и ясно, что операция проводится на основе справедливой стоимости, любая прибыль или убыток должны признаваться немедленно.

Если продажная цена ниже справедливой стоимости, то любая прибыль или убыток должна признаваться немедленно, за исключением случаев, когда убытки компенсируются за счет будущих арендных платежей по цене, которая ниже рыночной. В этом случае этот излишек должен быть отсрочен и амортизирован пропорционально арендным платежам в течение периода, в котором ожидается использование актива.

Лекционное занятие № 7

Тема: Подготовка отчета о движении денег. Прямой и косвенный метод.

Интерпретация отчета о движении денег.

Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности, и изменениях в финансовом положении Предприятия. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

Финансовая отчетность также показывает результаты деятельности руководства Предприятия и ответственность руководства за вверенные ресурсы.

Экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности, требуют оценки способности Предприятия создавать денежные средства и их эквиваленты, а также своевременности и стабильности их создания.

Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и МСФО 1 устанавливают следующую финансовую отчетность компании:

1. Бухгалтерский баланс;
2. Отчет о прибылях и убытках;

3. Отчет, показывающий изменения в капитале;
4. Отчет о движении денежных средств.
5. Учетную политику и пояснительные примечания.

7.1. Отчет о движении денежных средств.

Отчет о движении денежных средств содержит в себе информацию об изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств Предприятия за период с подразделением таких изменений на изменения от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Эквиваленты денежных средств удерживаются, скорее, для погашения краткосрочных денежных обязательств, чем для инвестирования или других целей. Таким образом, обычно инвестиция подпадает под определение эквивалента денежных средств, только когда она имеет короткий срок погашения, скажем, три месяца или менее с момента приобретения.

Предприятие готовит отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» и представляет его в качестве составной части своей финансовой отчетности за каждый период, в котором представляется финансовая отчетность.

Пользователи финансовой отчетности заинтересованы в том, как Предприятие создает и использует денежные средства и их эквиваленты.

Отчет о движении денежных средств представляет потоки денежных средств за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Отчет о движении денежных средств показывает воздействие текущей операционной, инвестиционной и финансовой деятельности Предприятия на состояние ее денежных средств за определенный период и позволяет объяснить эти изменения.

Отчет суммирует всю деятельность Предприятия, которая воздействовала на денежные средства.

7.2. Потоки денежных средств от операционной деятельности преимущественно извлекаются из основной приносящей доход деятельности субъекта. Таким образом, как правило, они являются результатом операций и других событий, учитываемых при определении прибыли или убытка. Примерами потоков денежных средств от операционной деятельности являются:

- 1) денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- 2) денежные поступления от роялти, сборов, комиссионных вознаграждений и прочая выручка;
- 3) денежные платежи поставщикам за товары и услуги;
- 4) денежные платежи служащим и от их лица;
- 5) денежные платежи или возмещения налога на прибыль, за исключением случаев, когда они могут быть отнесены к инвестиционной или финансовой деятельности;
- 6) поступления денежных средств и платежи в рамках инвестиционных договоров, договоров займа и иных договоров, удерживаемых для заключения сделок или в торговых целях, которые рассматриваются как запасы, приобретенные специально для перепродажи.

. Субъект должен отчитываться о движении денежных средств от операционной деятельности, используя либо:

- 1) прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей;
- 2) косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций немонетарного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или платежей от операционной деятельности и статей доходов или расходов, связанных с движением денежных средств от инвестиционной или от финансовой деятельности.

. При использовании косвенного метода чистое движение денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом следующего:

1) изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

2) немонетарных статей, таких как амортизация, оценочные обязательства, отсроченные налоги, нереализованные прибыли и убытки от операций в иностранной валюте, нераспределенные прибыли ассоциированных организаций и доля меньшинства;

3) всех прочих статей, результатом которых является движение денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

В качестве альтернативы данные о чистом движении денежных средств от операционной деятельности могут быть представлены с использованием косвенного метода путем отражения доходов и расходов, раскрываемых в отчете о прибылях и убытках, и изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода.

Субъект, использующее прямой метод должен применять положения МСФО(IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Предприятие представляет потоки денежных средств от операционной деятельности, используя **прямой метод**, при котором раскрываются основные виды валовых денежных платежей.

Информация о конкретных компонентах первоначальных операционных потоков денежных средств, в сочетании с другой информацией, очень полезна для прогнозирования будущих денежных потоков от операционной деятельности.

7.3. Денежные потоки от инвестиционной деятельности представляют собой затраты, произведенные с целью формирования ресурсов, предназначенных для генерирования будущего дохода и потоков денежных средств.

Примерами движения денежных средств от инвестиционной деятельности являются:

1) выплаты денежных средств для приобретения основных средств (включая самостоятельно произведенные средства), нематериальных активов (включая капитализированные затраты на разработку) и прочих долгосрочных активов;

2) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов;

3) денежные платежи для приобретения долевых или долговых инструментов других субъектов и долей участия в совместной деятельности (кроме платежей за те инструменты, которые рассматриваются как эквиваленты денежных средств или за те, которые предназначены для заключения сделок или торговых целей);

4) денежные поступления от продажи долевых или долговых инструментов других субъектов и долей участия в совместной деятельности (кроме поступлений за те инструменты, которые рассматриваются как эквиваленты денежных средств или за те, которые предназначены для заключения сделок или торговых целей);

5) авансовые платежи денежных средств и кредиты, предоставленные другим сторонам;

6) поступления денежных средств от возврата авансов и кредитов, предоставленных другим сторонам;

7) денежные платежи по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам, когда эти контракты удерживаются для заключения сделок или в торговых целях;

8) денежные поступления от фьючерсных и форвардных контрактов, опционов и свопов, когда эти контракты удерживаются для заключения сделок или в торговых целях.

7.4. Примерами движения денежных средств от финансовой деятельности являются:

1) денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов;

2) денежные платежи владельцам для приобретения или выкупа акций субъекта;

3) денежные поступления от выпуска необеспеченных облигаций, займов, векселей, обеспеченных облигаций, залладных и других краткосрочных и долгосрочных заемных средств;

4) денежные погашения взятых в кредит сумм; и

5) денежные платежи арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде.

6) денежные платежи по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам;

7) денежные поступления от фьючерсных и форвардных контрактов, опционов и свопов.

Движение денежных средств, возникающее в связи с уплатой корпоративного подоходного налога, раскрывается Предприятием отдельно и классифицируется как движение денежных средств от операционной деятельности, за исключением случаев, когда такое движение может быть конкретно увязано с финансовой деятельностью или инвестиционной деятельностью.

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, исключаются из отчетов о движении денежных средств. Они раскрываются в финансовой отчетности таким образом, чтобы обеспечивали всю уместную информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

Исключение неденежных операций из отчета о движении денежных средств отвечает цели этого отчета, поскольку эти статьи не затрагивают движение денежных средств в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:

- 1) приобретение активов либо путем непосредственного принятия на себя соответствующих обязательств, либо посредством финансовой аренды;
- 2) приобретение субъектом с помощью выпуска капитала;
- 3) перевод долговых обязательств в капитал.

Потоки денежных средств, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в валюте отчетности Предприятия с использованием курса на дату возникновения данного движения денежных средств. По результатам такого пересчета в отчете о движении денежных средств заполняется статья «Влияние изменения валютных курсов на сумму денежных средств и денежных эквивалентов».

Предприятие раскрывает состав денежных средств и их эквивалентов и представляет сверку сумм в ее отчете о движении денежных средств и эквивалентными статьями, представленными в балансе.

Предприятие раскрывает, вместе с комментариями руководства, сумму значительных остатков денежных средств и эквивалентов денежных средств, имеющих у нее, но недоступных для использования Предприятием.

Сравнительная информация

За исключением случаев, в которых соответствующие Стандарты допускает или требует иное, Предприятие раскрывает сравнительную информацию в отношении предшествующего сравнимого периода для всех сумм, представленных в финансовых отчетах и примечаниях. В случаях, где таковое будет уместным для понимания финансовых отчетов за текущий период, Предприятие также раскрывает сравнительную информацию для повествовательной и описательной информации.

Лекционное занятие № 8

Тема: МСФО 12 «Налоги на прибыль». Учетный доход. Налогооблагаемый доход. Учет постоянных и временных разниц – отсроченных налоговых обязательств и требований. Учет расходов по корпоративному подоходному налогу

8. Учет налога на прибыль

8.1. Введение

Налоги - законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер;

Государство через фискальную налоговую политику **влияет на предприятие**.

Властные отношения по установлению, введению и порядку исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также отношений между государством и

налогоплательщиком, связанные с исполнением налоговых обязательств **регулируются Налоговым Кодексом.**

Налог на прибыль - это корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате в бюджет (возврату из бюджета) в отношении налогооблагаемого дохода (налогового убытка) **в соответствии с Налоговым кодексом РК.**

При расчете налога на прибыль Предприятие учитывает:

- все национальные и иностранные налоги, базой для которых служит налогооблагаемая прибыль;
- налоги, удерживаемые у источника, которые уплачиваются дочерней компанией, ассоциированной компанией или совместным предприятием на доходы, распределяемые отчитывающейся компанией.
- отложенные налоговые требования, возникающие в связи с непринятыми налоговыми убытками или неиспользованными налоговыми кредитами

В связи с введением Налогового Кодекса и Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» **изменилась идеология систем бухгалтерского и налогового учета.**

Налоговый учет, выполняя фискальную функцию государства, **определяет налогооблагаемую базу независимо от финансового результата**, полученного по данным бухгалтерского учета.

Налогооблагаемая прибыль (убыток, учитываемый при налогообложении) - это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль. Так,

В налоговом учете **Налогооблагаемый доход (НД)** определяется как разница между **совокупным годовым доходом (СГД)** с учетом корректировок и **расходами** налогоплательщика **в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, подлежащими вычету при определении налогооблагаемого дохода (Вычеты)**, т.е.:

$$\text{НД} = \text{СГД} - \text{Вычеты}$$

Бухгалтерская прибыль - это чистая прибыль или убыток за период, до вычета расходов по уплате налога.

Бухгалтерский доход(убыток) (БД) определяется как разница между Доходами и Расходами, определенными в соответствии с положениями Стандартов **бухгалтерского учета** и финансовой отчетности, т.е.:

$$\text{БД} = \text{Доходы} - \text{Расходы.}$$

Вследствие этого **возникают разницы** при оценке **налогооблагаемых доходов и вычетов**, учитываемых в соответствии с **Налоговым кодексом РК**, и **доходов и расходов**, учитываемых в соответствии с положениями Стандартов **бухгалтерского учета** и финансовой отчетности.

Возникающие разницы классифицируются как **постоянные и временные.**

Причиной возникновения **постоянных разниц** является тот факт, что часть расходов и доходов, учитываемых при определении бухгалтерского дохода, **не учитывается** при определении **налогооблагаемого дохода** (например, штрафные санкции, подлежащие внесению в бюджет и др.).

Причина возникновения **временных разниц** заключается в том, что **период**, в котором часть статей расходов и доходов включается в **налоговый доход**, **не совпадает с периодом**, в котором они включаются в **бухгалтерский доход**.

Временные разницы, в отличие от постоянных, возникают в одном отчетном периоде и аннулируются в последующих периодах (например, различные методы начисления износа активов в бухгалтерском и налоговом учете).

Не смотря на различия, возникающие в определении бухгалтерского дохода и налогооблагаемого дохода, между ними существует взаимосвязь:

| | | | | | | |
|-----------------------------------|---|--------------------------------|---|-------------------------------|---|------------------------------|
| Налогооблагаемый доход | = | Бухгалтерский доход | + | Постоянные разницы | + | Временные разницы |
|-----------------------------------|---|--------------------------------|---|-------------------------------|---|------------------------------|

То есть: **НД = БД +- ПР +- ВР**,

где:

НД – налогооблагаемый доход,

БД – бухгалтерский доход,

ПР – постоянные различия,

ВР – временные различия.

Порядок учета налога на прибыль регламентируется международным стандартом финансовой отчетности МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Цель этого Стандарта состоит в определении порядка учета налогов на прибыль.

Главный вопрос в учете налогов на прибыль состоит в том, как учитывать **текущие и будущие налоговые последствия**:

- (a) **будущего** возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), **которые признаются в балансе** Предприятия; и
- (b) операций и других событий **текущего** периода, **которые признаются в финансовой отчетности** Предприятия.

Стандарт предписывает **бухгалтерский подход** к рассмотрению налогов на прибыль.

8.2. Определения

Следующие термины используются Предприятием в значениях указанных в с МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль»:

Расходы по уплате налога (доходы от переплаты налога) - это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении **текущего и отложенного** налога.

Расходы по уплате налога (доходы от переплаты налога) **включают текущие расходы** по уплате налога (текущие доходы от переплаты налога) и **отложенные расходы по уплате налога** (отложенные доходы от переплаты).

Расходы по налогу на прибыль признаются и представляются в финансовой отчетности **методом обязательств** (по отчету о прибылях и убытках).

По методу обязательств **налог на прибыль рассматривается как расход**, понесенный Предприятием в **ходе получения дохода**, и, согласно принципу соотнесения доходов и расходов, **начисляются в том же периоде, в котором возникли** соответствующие **доходы**.

Основная цель метода обязательств - определить **совокупную сумму расходов** по налогу на прибыль от суммы **дохода, заработанного** в данном отчетном периоде и подлежащего налогообложению в **текущем отчетном периоде или в будущем**.

Исходный IAS 12 требовал от компании учитывать отложенный налог с помощью **метода отсрочки** или **метода обязательства**, который иногда называют **методом обязательств по отчету о прибылях и убытках**. IAS 12 (пересмотренный) **запрещает** применение метода отсрочки и

вводит еще один метод обязательств, который иногда называют **методом обязательств по балансу**.

Метод обязательств по отчету о прибылях и убытках фокусирует внимание на **срочных разницах**,

тогда как **метод обязательств по балансу** сосредоточивает внимание на **временных разницах**.

Срочные разницы - это разницы между **налогооблагаемой** прибылью и **бухгалтерской** прибылью, которая **возникает в одном периоде** и **восстанавливается в одном или нескольких последующих периодах**.

Временные разницы - это разницы между **налоговой базой актива или обязательства** и его **балансовой стоимостью**.

Налоговая база актива или обязательства - это величина, **присваиваемая** активу или обязательству для **целей налогообложения**.

Налоговая база актива - это сумма, которая будет **вычитаться** для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые **получит** Предприятие при **возмещении балансовой** стоимости актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости, **за вычетом** любой суммы, которая будет **вычитаться** для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. В случае с выручкой, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы выручки, которая не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Временные разницы разницы могут быть либо :

(a) **налогооблагаемыми**, которые являются временными разницами, **приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм** при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; либо

(b) **вычитаемыми**, т.е. временными разницами, результатом которых являются **вычеты при определении налогооблагаемой прибыли** (убытка, учитываемого при налогообложении) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается

Некоторые статьи **имеют налоговую базу, но не признаются** в качестве актива и обязательства в балансе.

Например, затраты на исследования признаются в качестве расхода при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, но их вычитание при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может быть не разрешено до более позднего периода. Разница между налоговой базой затрат на исследования, представляющая собой сумму, которую налоговые органы разрешат вычесть в будущих периодах, и балансовой суммой, равной нулю, является вычитаемой временной разницей, которая ведет к возникновению отложенного налогового требования.

В тех случаях, когда налоговая база актива или обязательства **не столь очевидна**, Предприятие исходит из рассмотрения фундаментального принципа, на котором основывается настоящий Стандарт:

Предприятие должно, с определенными исключениями, признавать отложенное налоговое обязательство (требование), когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства будет увеличивать (уменьшать) будущие налоговые выплаты, по сравнению с тем, какими они были бы, если это возмещение или погашение не имело бы налоговых последствий.

В **сводной** финансовой отчетности временные разницы определяются путем сравнения балансовых сумм активов и обязательств в сводной финансовой отчетности с соответствующей налоговой базой.

Налоговая база определяется относительно сводной налоговой декларации в тех юрисдикциях, в которых она учитывается. В других юрисдикциях налоговая база определяется относительно налоговых деклараций каждой компании в группе.

8.3. Классификация и группировка

Для целей составления отчетности применяется следующая **классификация**:

Текущие налоги - это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период.

Вместе с тем, данное определение применяется также в отношении налога на прибыль, объектом обложения которого является доход, облагаемый у **источника** выплаты.

При этом сторона, выплачивающая вознаграждение, удерживает и уплачивает налог, удерживаемый у источника выплаты в бюджет,

а **расходы по налогу должны быть отражены в расходах** по налогу на прибыль у **организации, получающей** данный доход по вознаграждению.

Отложенные налоговые обязательства - это суммы налога на прибыль, **подлежащие уплате в будущих периодах** в связи с **налогооблагаемыми временными** разницами.

Отложенные налоговые требования - это суммы налога на прибыль, **возмещаемые в будущих периодах** в связи с:

- (a) **вычитаемыми** временными разницами;
- (b) перенесенными на будущий период непринятыми налоговыми **убытками**; и
- (c) перенесенными на будущий период неиспользованными налоговыми **кредитами**.

Прилагаемая ниже таблица показывает различные случаи, **когда возникают** отложенные налоговые активы и обязательства когда **разница** между **налоговой базой** и **балансовой стоимостью** является **временной**:

| | Отложенные налоговые обязательства | Отложенные налоговые активы |
|----------------------|---|--|
| Активы | Балансовая стоимость > Налоговая база | Балансовая стоимость < Налоговая база |
| Обязательства | Балансовая стоимость < Налоговая база | Балансовая стоимость > Налоговая база |

8.4 Признание текущих налоговых обязательств и текущих налоговых активов

Сумма **текущего налога** на прибыль за отчетный и предыдущий периоды признается в качестве **обязательства** равного неоплаченной сумме, и начисляется в том же налоговом периоде, в котором возникли соответствующие доходы и расходы юридического лица.

Если **оплаченная** сумма налога на прибыль **превышает сумму, подлежащую уплате** за налоговый период, то величина превышения признается **в качестве актива**.

Выгода, связанная с налоговым убытком, которая может быть перенесена на прошлый период для возмещения текущего налога предыдущего периода, должна признаваться в качестве **актива**.

Когда налоговый убыток используется для возмещения текущего налога предыдущего периода, Предприятие признает выгоду в качестве актива в периоде возникновения налогового убытка, поскольку вероятен приток выгод Предприятию, и эти выгоды могут быть достоверно оценены.

8.5. Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований.

Налогооблагаемые временные разницы

Отложенное налоговое обязательство **должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц**, если только оно не возникает из:

- (a) деловой репутации, амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения; либо
- (b) первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:
 - (i) не является объединением предприятий; и
 - (ii) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Однако для налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долями участия в совместной деятельности, отложенное налоговое обязательство **должно признаваться** за исключением той его части, которая отвечает сразу двум следующим условиям:

- (a) материнская компания, инвестор или предприниматель **может контролировать** распределение во времени восстановления временной разницы; и
- (b) существует вероятность того, что временная разница **не будет возвращена** в обозримом будущем.

В самом признании актива заложено будущее возмещение его балансовой стоимости в форме экономических выгод, которые компания получит в будущих периодах. Когда балансовая сумма актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать величину, вычитание которой разрешается для целей налогообложения. Эта разница является налогооблагаемой временной разницей, а обязательство уплатить возникающие налоги на прибыль в будущих периодах является отложенным налоговым обязательством.

По мере того, как компания возмещает балансовую стоимость актива, налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и у компании будет появляться налогооблагаемая прибыль. Это создает вероятность того, что экономические выгоды будут уходить из компании в форме налоговых выплат.

Таким образом, настоящий Стандарт требует **признания всех отложенных налоговых обязательств**, за исключением следующих определенных обстоятельств:

Некоторые временные разницы появляются при включении дохода или расхода в состав бухгалтерской прибыли в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль - в другом. Такие временные разницы часто называются **срочными** разницами.

Примерами временных разниц такого рода, которые являются налогооблагаемыми и, таким образом, ведут к возникновению отложенных налоговых обязательств являются следующие:

- доходы по вознаграждению включаются в финансовую отчетность согласно методу начисления (в том периоде, когда заработаны);
- амортизация по основным средствам, используемая для вычета при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может отличаться от той, которая используется при расчете амортизации для признания расходов в финансовой отчетности;
- затраты на разработки могут капитализироваться и амортизироваться на протяжении будущих периодов в финансовой отчетности, но при определении налогооблагаемой прибыли данные затраты могут быть отнесены на расходы в периоде их возникновения;

Все срочные разницы являются временными разницами.

Временные разницы также появляются, когда:

- (a) стоимость объединения предприятий, являющегося приобретением, распределяется на идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные относительно их справедливой стоимости, без эквивалентной корректировки для целей налогообложения;

(b) активы переоцениваются без эквивалентной корректировки для целей налогообложения;

(c) положительная или отрицательная деловая репутация возникает при консолидации (Стандарт не разрешает признания возникающего отложенного налогового обязательства, потому что деловая репутация является остатком, а признание отложенного налогового обязательства увеличило бы балансовую сумму деловой репутации).

(d) налоговая база актива или обязательства при первоначальном признании отличается от его первоначальной балансовой стоимости, например, когда компания имеет выгоду от не облагаемых налогом государственных субсидий, связанных с активами (см. параграфы 22 и 33); либо

(e) балансовая сумма инвестиций в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании или долей участия в совместной деятельности становится отличной от налоговой базы инвестиций или доли участия (см. параграфы с 38 по 45).

8.6. Объединение предприятий

19. При объединении предприятий, являющемся приобретением, **затраты на приобретение распределяются на конкретные активы и обязательства**, приобретенные относительно их справедливой стоимости на дату операции обмена.

Временные разницы появляющиеся, когда объединение предприятий не оказывает никакого влияния на налоговые базы приобретенных идентифицируемых активов и обязательств, или влияет на них по-другому.

Например, когда балансовая сумма **актива увеличивается до справедливой стоимости**, а налоговая **база остается** на уровне затрат для предыдущего владельца, появляется налогооблагаемая временная разница, которая **ведет к отложенному** налоговому обязательству. Возникающее отложенное налоговое обязательство **влияет** на деловую репутацию (см. параграф 66).

8.6.1. Активы, учтенные по справедливой стоимости

20. Международные стандарты финансовой отчетности **разрешают** учитывать определенные активы по их справедливой стоимости, или переоценивать их (например, Международные стандарты IAS 16 «Основные средства», IAS 38 «Нематериальные активы», IAS 39 «Финансовые инструменты - признание и оценка» и IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»).

В некоторых юрисдикциях переоценка или иной пересчет актива по справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) за текущий период. В результате, налоговая база актива корректируется, и временная разница не появляется. В других юрисдикциях переоценка и пересчет актива **не влияет** на налогооблагаемую прибыль в периоде переоценки или пересчета, следовательно, налоговая база актива не корректируется. Тем не менее, будущее возмещение балансовой стоимости выразится для компании в налогооблагаемом поступлении экономических выгод и сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения, будет отличаться от суммы этих экономических выгод.

Разница между **балансовой суммой переоцененного актива** и его налоговой **базой** составляет **временную разницу** и создает **отложенное налоговое** обязательство или требование.

Это справедливо, даже если:

(a) компания не намерена продавать актив. В таких случаях переоцененная сумма актива будет возмещена посредством его использования, что создаст налогооблагаемый доход, который превышает амортизацию, допустимую для целей налогообложения в будущих периодах; либо

(b) налог на прирост капитала отложен, если выручка от реализации актива инвестирована в аналогичные активы. В таких случаях налог, в конце концов, должен быть уплачен на продажу или на использование аналогичных активов.

8.6.2. Деловая репутация

21. **Деловая репутация** - это **превышение затрат** на приобретение **над долей** покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств.

Многие налоговые органы не разрешают использовать амортизацию деловой репутации как вычитаемый расход при определении налогооблагаемой прибыли. Более того, в таких юрисдикциях величина деловой репутации часто не уменьшается при реализации дочерней компании своего бизнеса. В таких юрисдикциях деловая репутация имеет налоговую базу, равную нулю. **Любая разница между балансовой суммой цены фирмы и ее налоговой базой, равной нулю, является налогооблагаемой временной разницей.** Однако настоящий Стандарт **не разрешает** признания возникающего отложенного налогового обязательства, потому что деловая репутация является остатком, а признание отложенного налогового обязательства увеличило бы балансовую сумму деловой репутации.

22. **Временная** разница может появляться при **первоначальном признании** актива или обязательства, например, **если** часть или вся стоимость актива **не будет подлежать вычитанию** для целей налогообложения.

Метод учета для такой временной разницы **зависит** от характера операции, ведущей к первоначальному признанию актива:

(a) **при объединении предприятий** Предприятие **признает отложенное** налоговое обязательство или требование, и это влияет на величину положительной или отрицательной деловой репутации (см. параграф 19);

(b) **если операция влияет либо** на бухгалтерскую прибыль, либо на налогооблагаемую прибыль, то Предприятие **признает отложенное** налоговое обязательство или актив, **и признает в отчете о прибылях и убытках** итоговое отложенное налоговое отчисление или возмещение (см. параграф 59);

(c) **если операция не является объединением** предприятий, и **не влияет** ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль, то Предприятие - в отсутствие исключений, перечисленных в параграфах 15 и 24 – **признавало бы** возникающее отложенное налоговое обязательство или актив и **корректировало бы** балансовую стоимость соответствующего актива или обязательства на такую же сумму. Такие корректировки делали бы финансовую отчетность менее прозрачной.

Таким образом, настоящий Стандарт **не разрешает** Предприятию признавать возникающее отложенное налоговое обязательство или актив ни при первоначальном признании, ни впоследствии. Более того, Предприятие не признает последующие изменения в непризнанном отложенном налоговом обязательстве или активе, по мере амортизации актива.

23. В соответствии с Международным стандартом [IAS 32](#) «Финансовые инструменты - раскрытие и представление информации», эмитент комбинированного финансового инструмента (например, конвертируемой облигации) классифицирует составляющую обязательства инструмента в качестве **обязательства**, а долевую составляющую в качестве **капитала**.

В некоторых юрисдикциях налоговая база составляющей обязательства при первоначальном признании равняется первоначальной балансовой сумме составляющих **обязательства и капитала**.

Итоговая **налогооблагаемая временная разница** появляется из-за первоначального признания составляющей капитала отдельно от составляющей обязательства. Таким образом, исключение, установленное в параграфе 15(b) не применяется. Следовательно, Предприятие **признает возникающее** отложенное налоговое обязательство.

В соответствии с параграфом 61, отложенный налог начисляется непосредственно на балансовую величину составляющей **капитала**.

В соответствии с параграфом 58, последующие изменения в отложенном налоговом обязательстве **признаются** в отчете о прибылях и убытках в качестве **отложенных расходов** по налогу (возмещения налога).

8.7. Вычитаемые временные разницы

24. **Отложенный налоговый актив должен признаваться** для всех **вычитаемых** временных разниц **в той степени**, в какой существует вероятность того, что будет **получена налогооблагаемая прибыль**, против которой может быть использована вычитаемая временная разница, **если только** соответствующий отложенный налоговый актив **не возникает из**:

- (а) **отрицательной деловой репутации**, которая учитывается как отложенный доход в соответствии с Международным стандартом IAS 22 «Объединение предприятий»; либо
- (б) [*73] **первоначального признания** актива или обязательства в операции, которая:
 - (i) не является объединением предприятий; и
 - (ii) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Однако для налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и участием в совместной деятельности, **отложенный налоговый актив должен признаваться** в соответствии с параграфом 44.

25. Само признание обязательства предполагает, что балансовая сумма **будет погашена** в будущих периодах путем оттока из компании ресурсов, содержащих в себе экономические выгоды.

В процессе движения ресурсов из Предприятия, все суммы или их часть **могут подлежать вычету** при определении налогооблагаемой прибыли более позднего периода, чем тот, в котором признается обязательство. В таких случаях **существует временная** разница между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой. Соответственно, в отношении налогов на прибыль **возникает отложенный налоговый актив**, который будет возмещаться в будущих периодах, когда эту часть обязательства разрешается вычесть при определении налогооблагаемой прибыли.

Аналогично, если балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, разница порождает отложенное налоговое требование в отношении налога на прибыль, который будет возмещаться в будущих периодах

27. **Восстановление вычитаемой** временной разницы выражается в уменьшении налогооблагаемой прибыли в будущих периодах. Однако Предприятие получит экономические выгоды в форме сокращения налоговых выплат, только если оно заработает достаточную налогооблагаемую прибыль, против которой могут быть произведены вычеты. Таким образом, Предприятие признает отложенные налоговые требования **только тогда, когда существует вероятность** того, что у нее будет налогооблагаемая прибыль, относительно которой вычитаемые временные разницы могут быть использованы.

28. **Вероятность** того, что у Предприятия будет налогооблагаемая прибыль, против которой вычитаемая временная разница может быть использована, **существует при наличии достаточных налогооблагаемых временных разниц**, относящихся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же налогооблагаемому юридическому лицу, восстановление которых **предполагается**:

- (а) в том же периоде, что и предполагаемое восстановление вычитаемой временной разницы; либо
- (б) в периодах, когда налоговый убыток, возникающий из отложенного налогового актива, может быть перенесен на прошлый или будущий периоды.

В таких условиях отложенное налоговое **требование признается** в периоде возникновения вычитаемой временной разницы.

29. При наличии недостаточных налогооблагаемых временных разниц, относящихся к тому же самому налоговому органу и тому же самому налогооблагаемому юридическому лицу, **отложенное налоговое требование признается в той степени, в которой:**

- (а) существует вероятность того, что Предприятие будет иметь достаточную налогооблагаемую прибыль, связанную с одним и тем же налоговым органом и одним и тем же налогооблагаемым юридическим лицом в том же периоде, когда происходит восстановление вычитаемой временной разницы (или в периодах, когда налоговый убыток, возникающий из отложенного налогового требования, может быть перенесен на прошлый или будущие периоды). При оценке достаточности налогооблагаемой прибыли в будущих периодах Предприятие не учитывает налогооблагаемые суммы, образующиеся из вычитаемых временных разниц, появление которых предполагается в будущих периодах, потому что отложенное налоговое требование, образуемый этими вычитаемыми периодически возникающими разницами, само по себе будет требовать для своего использования будущей налогооблагаемой прибыли; либо
- (б) Предприятие располагает возможностями планирования налогов, которые создадут налогооблагаемую прибыль в соответствующих периодах.

30. Возможности планирования налогов - это действия, которые Предприятие предприняло бы для создания или увеличения налогооблагаемой прибыли в соответствующем периоде, до истечения срока действия налогового убытка или налогового кредита, перенесенных из предшествующего периода.

Например, в некоторых юрисдикциях налогооблагаемая прибыль может быть создана или увеличена с помощью:

- (а) выбора одного из двух вариантов учета налогообложения процентного дохода: по полученной сумме или по сумме к получению;
- (б) отсрочки претензии на определенные вычеты из налогооблагаемой прибыли;
- (с) продажи, возможно с обратной арендой, активов, которые подорожали, по налоговой база которых не была скорректирована для учета этого повышения стоимости; и
- (д) продажи актива, приносящего необлагаемый налогом доход (такого как принятые в некоторых юрисдикциях государственные ценные бумаги), для того, чтобы приобрести другую инвестицию, которая приносит доход, облагаемый налогом.

Когда возможности планирования налогов переносят налогооблагаемую прибыль из более позднего периода в более ранний, использование перенесенного налогового убытка или налогового кредита все еще зависит от наличия будущей налогооблагаемой прибыли от источников, не связанных с теми, которые в будущем порождают временные разницы.

31. При наличии у компании убытков, учтенных в предшествующем периоде, она руководствуется инструкциями, приведенными в параграфах 35 и 36

8.7.1. Отрицательная деловая репутация

32. Настоящий Стандарт **не разрешает признание отложенного налогового актива**, образуемого из временной разницы, связанной с **отрицательной деловой репутацией**, учитываемой **как отложенный доход** в соответствии с Международным стандартом IAS 22 «Объединения предприятий», **потому что отрицательная деловая репутация является остатком**, а признание соответствующего отложенного налогового актива **увеличило бы** ее балансовую величину.

8.7.2. Первичное признание актива или обязательства

33. Одним случаем **возникновения отложенного налогового актива** при первоначальном признании актива **является получение не облагаемой налогом государственной субсидии**, относящейся к активу, которая

-вычитается при расчете его балансовой стоимости, **но для целей налогообложения не вычитается** из амортизируемой стоимости актива (другими словами, его налоговой базы);

-балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, и это порождает вычитаемую временную разницу.

Государственные субсидии могут также представляться как отложенный доход, в этом случае разница между отложенным доходом и его налоговой базой, равной нулю, является вычитаемой временной разницей.

Какой бы метод представления ни выбирало Предприятие, оно не признает появляющееся отложенное налоговое требование, по причине, указанной в параграфе 22.

8.7.3. Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты

34. Отложенное налоговое требование должно признаваться для перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов **в той степени, в какой существует вероятность** того, что у компании будет **иметься будущая налогооблагаемая прибыль**, против которой они могут быть использованы.

35. Для признания отложенных налоговых требований, возникающих в результате переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов, применяются те же критерии, что и для признания отложенных налоговых требований, появляющихся в результате вычитаемых временных разниц.

Однако наличие неиспользованных налоговых убытков является веским доказательством того, что будущей налогооблагаемой прибыли может и не быть.

Таким образом, когда Предприятие имеет учтенные убытки в предшествующих периодах, **оно признает** отложенное налоговое требование, возникающее из неиспользованных налоговых убытков или налоговых кредитов **только в той степени**, в какой располагает достаточными налогооблагаемыми временными разницами, или в какой имеются другие убедительные доказательства того, что оно получит достаточную налогооблагаемую прибыль, против которой сможет реализовать неиспользованный налоговый убыток или неиспользованные налоговые кредиты.

В таких условиях требуется раскрытия суммы отложенного налогового требования и характера доказательства, подтверждающего его признание

36. При оценке вероятности наличия налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть реализованы неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты компания учитывает следующие критерии:

(а) имеет ли Предприятие достаточное количество налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же налогооблагаемому юридическому лицу, что выразится в налогооблагаемых суммах, относительно которых неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты могут быть реализованы до истечения срока их действия;

(b) существует ли вероятность того, что у Предприятия будет налогооблагаемая прибыль до истечения срока действия неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот;

(с) возникают ли неиспользованные налоговые убытки по определенным причинам, которые вряд ли повторятся; и

(d) имеются ли у Предприятия возможности планирования налогов (см. параграф 30), которые создадут налогооблагаемую прибыль в периоде, когда неиспользованные налоговые убытки или налоговые кредиты могут быть реализованы.

В той степени, в какой отсутствует вероятность того, что Предприятие будет располагать достаточной налогооблагаемой прибылью, относительно которой неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты могут быть реализованы, отложенное налоговое **требование не признается**.

8.7.4. Переоценка непризнанных отложенных налоговых требований

37. На **каждую отчетную дату** Предприятие **переоценивает непризнанные** отложенные налоговые требования. Оно признает ранее непризнанные отложенные налоговые требования в той степени, в какой появилась вероятность того, что его будущая налогооблагаемая прибыль позволит восстановить отложенное налоговое требование.

Например, улучшение коммерческих условий может повысить вероятность того, что Предприятие сможет произвести достаточную налогооблагаемую прибыль в будущем для того, чтобы отложенное налоговое требование отвечало критериям признания, установленным в параграфах 24 или 34.

Другим примером является ситуация, когда Предприятие переоценивает отложенные налоговые требования на дату объединения предприятий или после нее (см. параграфы 67 и 68).

Инвестиции в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и доли участия в совместной деятельности

38. Временные разницы появляются, когда балансовая стоимость инвестиций в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долей участия в совместной деятельности (а именно, доли материнской компании или инвестора в чистых активах дочерней компании, филиала, ассоциированной компании или объекта инвестирования, включая балансовую стоимость деловой репутации) оказывается отличной от налоговой базы (которая часто равняется первоначальной стоимости) инвестиции или доли участия.

Такие разницы могут появляться в ряде различных обстоятельств, например:

(а) наличие нераспределенных прибылей дочерних компаний, филиалов, ассоциированных и совместных компаний;

(b) изменения в валютных курсах при базировании материнской и дочерней компаний в разных странах; и

(с) снижение балансовой стоимости инвестиции в ассоциированную компанию до ее возмещаемой суммы.

В консолидированной финансовой отчетности временная разница может отличаться от временной разницы, связанной с инвестицией в отдельных формах финансовой отчетности материнской компании, если последняя учитывает инвестицию в своей финансовой отчетности по фактической себестоимости или переоцененной стоимости.

39. Предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство для всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долями участия в совместных компаниях, за исключением той его части, которая отвечает сразу двум следующим условиям:

(а) материнская компания, инвестор или предприниматель может контролировать распределение во времени восстановления временной разницы; и

(b) существует вероятность того, что временная разница не будет возвращена в обозримом будущем.

40. Поскольку материнская компания контролирует политику своей дочерней компании в отношении дивидендов, она может контролировать время восстановления временных разниц, связанных с инвестицией (включая временные разницы, образующиеся не только из нераспределенной прибыли, но также из любых курсовых разниц при пересчете иностранной валюты). Более того, часто бывает нецелесообразно определять величину налогов на прибыль, которая подлежала бы уплате при восстановлении временной разницы. Таким образом, когда материнская компания определяет, что эта прибыль не будет распределена в обозримом будущем, она не признает отложенное налоговое обязательство.

Такой же подход применяется и к инвестициям в филиалы.

41. Предприятие ведет учет в валюте страны своего пребывания неденежных активов и обязательств зарубежной деятельности, составляющей неотъемлемую часть ее собственной деятельности (см. Международный стандарт [IAS 21](#) «Влияние изменений валютных курсов»).

Когда налогооблагаемая прибыль или налоговый убыток (и, таким образом, налоговая база неденежного актива или обязательства) зарубежных операций (деятельности) определяется в иностранной валюте, изменения в валютном курсе ведут к появлению

временной разницы. Поскольку такие временные разницы относятся к **собственным** активам и обязательствам зарубежной деятельности, а не к инвестициям отчитывающегося Предприятия в эту зарубежную деятельность, оно **признает возникающее отложенное** налоговое обязательство или (в соответствии с параграфом 24) требование.

Возникающий отложенный налог дебетуется или кредитруется в отчете о прибылях и убытках (см. параграф 58).

42. [*77] Инвестор, осуществляющий **инвестиции в ассоциированную** компанию, не контролирует ее и, как правило, не имеет возможности определять ее политику в области дивидендов.

Таким образом, при отсутствии соглашения, требующего, чтобы прибыль ассоциированной компании не распределялась в обозримом будущем, **инвестор признает** отложенное налоговое обязательство, появляющееся из налогооблагаемых временных разниц, связанных с его инвестицией в эту ассоциированную компанию. В некоторых случаях инвестор будет не в состоянии определить сумму налога, который он должен будет заплатить, если возместит фактическую себестоимость своей инвестиции в ассоциированную компанию. В то же время он сможет определить, что этот налог будет равняться или превышать некоторую минимальную сумму. В таких случаях **отложенное налоговое обязательство измеряется по этой сумме.**

43. Соглашение между участниками **совместной деятельности** обычно касается распределения прибыли и определяет, требуется ли для решения таких вопросов согласие всех предпринимателей или определенного их большинства.

Когда предприниматель **может контролировать** распределение прибыли, и существует вероятность того, что **прибыль не будет распределена** в обозримом будущем, **отложенное налоговое обязательство не признается.**

44. Предприятие **должно признавать отложенное налоговое требование** для всех **вычитаемых** временных разниц, появляющихся из инвестиций в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долей участия в совместной деятельности, **только в той степени, в какой существует вероятность** того, что:

- (a) временная разница будет восстановлена в обозримом будущем; и
- (b) возникнет налогооблагаемая прибыль, против которой может быть использована временная разница.

45. При принятии решения относительно признания отложенного налогового требования для вычитаемой временной разницы, связанной с инвестициями компании в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и его долями участия в совместной деятельности, компания руководствуется инструкциями, содержащимися в параграфах с 28 по 31.

8.8. ОЦЕНКА

46. **Краткосрочные** налоговые обязательства (требования) за **текущий и предшествующий периоды** должны быть **оценены в сумме**, которую предполагается заплатить (возместить за счет) налоговых органов **с использованием налоговых ставок** (и налогового законодательства), которые действовали или в основном **действовали к отчетной дате.**

47. **Отложенные** налоговые требования и обязательства **должны оцениваться по ставкам** налога, которые предполагается **применять к периоду реализации требования** или погашения обязательства, на основе ставок налога, (и налогового законодательства), которые действуют или в основном **действуют к отчетной дате.**

48. **Краткосрочные и отложенные** налоговые требования и обязательства **обычно измеряются с помощью действующих налоговых ставок** (и налогового законодательства).

Однако в некоторых юрисдикциях объявления налоговых ставок (и налоговых законов) правительством **имеют субстантивный эффект фактического принятия**, которое может последовать за объявлением через несколько месяцев. В таких случаях активы и обязательства оцениваются **с помощью объявленной ставки налога** (и налогового законодательства)

49. Когда к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные налоговые ставки, **отложенные налоговые** требования и обязательства **измеряются с помощью средних налоговых ставок**, которые предполагается применять к налогооблагаемым прибылям (налоговым убыткам) периодов, в которых ожидается восстановление временных разниц.

51. **Оценка отложенных** налоговых обязательств и отложенных налоговых требований **должна отражать налоговые последствия**, которые **возникли бы** в зависимости от **способа, каким** Предприятие предполагает на отчетную дату возместить или погасить балансовую сумму своих активов или обязательств.

52. В некоторых юрисдикциях **способ, которым компания возмещает (гасит) балансовую стоимость актива (обязательства), может воздействовать на один или оба** следующих показателя:

- (a) налоговую ставку, применяемую при возмещении (погашении) компанией балансовой стоимости актива (обязательства); и
- (b) налоговую базу актива (обязательства)

В **подобных случаях** Предприятие оценивает отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования с помощью налоговой ставки и налоговой базы, **которые соответствуют предполагаемому способу возмещения или погашения.**

52A. В некоторых юрисдикциях **налоги на прибыль уплачиваются по более высокой или низкой ставке**, если часть или вся чистая прибыль либо нераспределенная прибыль **выплачиваются в качестве дивидендов** акционерам компании.

В некоторых юрисдикциях **налоги на прибыль могут возвращаться из бюджета или уплачиваться**, если часть или вся чистая прибыль либо нераспределенная прибыль выплачиваются в качестве дивидендов акционерам компании.

В этих обстоятельствах **текущие или отложенные налоговые** требования и обязательства **рассчитываются по ставке налога, применяемой к прибыли, не распределяемой в качестве дивидендов.**

52B. В обстоятельствах, описанных в параграфе 52A, налоговые последствия выплаты дивидендов **признаются одновременно с признанием обязательства по выплате дивидендов.** Налоговые последствия выплаты дивидендов в большей мере относятся к прошлым сделкам либо событиям, чем к распределению доходов среди акционеров. Следовательно, **налоговые последствия выплаты дивидендов признаются в чистой** прибыли или убытке отчетного периода, как того требует параграф 58, за исключением той их части, которая возникает в связи с условиями, описанными в параграфе 58(a) и (b).

53. **Отложенные** налоговые требования и обязательства **не должны дисконтироваться.**

54. **Достоверное определение** отложенных налоговых требований и обязательств на **дисконтированной основе** требует составления подробного графика распределения во времени восстановления каждой временной разницы. Во многих случаях составление таких графиков нецелесообразно или чрезвычайно сложно. Таким образом, **нет смысла требовать дисконтирования отложенных** налоговых активов и обязательств. Разрешить, не требуя в тоже время, дисконтирование - значит, создать ситуацию, когда возникнут отложенные налоговые активы и обязательства, не поддающиеся сравнению между компаниями. Таким

образом, настоящий Стандарт не требует и не разрешает дисконтирование отложенных налоговых активов и обязательств.

55. Временные разницы определяются относительно балансовой суммы актива или обязательства.

Эта практика применяется даже тогда, когда сама эта балансовая стоимость определяется на дисконтированной основе, например, в случае обязательств по пенсионному плану (см. Международный стандарт [IAS 19](#) «Вознаграждения работникам»).

56. Балансовая сумма отложенного налогового актива должна проверяться по состоянию на каждую отчетную дату. Предприятие должно уменьшать ее в той степени, к какой больше не существует вероятности того, что будет получена достаточная налогооблагаемая прибыль, позволяющая реализовать выгоду от части или всей суммы этого отложенного налогового актива.

Любое такое уменьшение **должно восстанавливаться** в той степени, в какой появляется вероятность наличия достаточной налогооблагаемой прибыли,

8.9. ПРИЗНАНИЕ ТЕКУЩЕГО И ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГА

57. Учет влияния текущих и отложенных налогов на операцию или другое событие соответствует учету для самой операции или события. Параграфы с 58 по 68 реализуют этот принцип.

8.9. 1. Отчет о прибылях и убытках

58. Текущий и отложенный налоги должны признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в чистую прибыль или убыток за период, за исключением тех сумм налога, которые возникают из:

- (а) операции или события, которое признается, в том же или в другом периоде, непосредственно в счете **капитала** (см. параграфы 61 to 65); либо
- (б) объединения предприятий, являющиеся **приобретением** (см. параграфы с 66 по 68).

59. Большинство отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов возникают тогда, когда доход или расход включаются в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) - в другом. Итоговый отложенный налог признается в отчете о прибылях и убытках. Примерами этого являются такие ситуации, когда:

- (а) проценты, лицензионные платежи или дивиденды получают по накоплению и включаются в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени в соответствии с Международным стандартом [IAS 18](#) «Выручка», а в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) - на кассовой основе; и
- (б) затраты на нематериальные активы капитализируются в соответствии с Международным стандартом [IAS 38](#) «Нематериальные активы», и амортизируются в отчете о прибылях и убытках, но в то же время вычитаются для целей налогообложения в момент их возникновения.

60. Балансовая стоимость отложенных налоговых активов и обязательств может меняться, даже если величина соответствующей временной разницы не меняется. Это может произойти, например, в результате:

- (а) изменения в ставке налога или налоговом законодательстве;
- (б) переоценки восстановимости отложенных налоговых активов; либо
- (с) изменения предполагаемого способа возмещения актива.

Возникающий отложенный налог **признается в отчете о прибылях и убытках**, за исключением тех сумм, которые относятся к статьям, ранее дебетуемым или кредитуемым на счет капитала (см. параграф 63).

8.9.2. Статьи, кредитуемые или дебетуемые непосредственно на счет капитала

61. Текущий и отложенный налог **должен дебетоваться или кредитоваться непосредственно на счет капитала**, если налог относится к статьям, которые **кредитуются или дебетуются**, в том же самом или другом периоде, непосредственно на **счет капитала**.

62. Международные стандарты финансовой отчетности **требуют или разрешают** кредитование или дебетование определенных статей непосредственно **на счет собственного капитала**. Примерами таких статей являются:

- (a) изменение в балансовой стоимости, возникающее в результате **переоценки основных средств** (см. Международный стандарт IAS 16 «Основные средства»);
- (b) корректировка начального сальдо нераспределенной прибыли, возникающая либо в результате **изменения учетной политики**, применяемого ретроспективно, либо в результате **исправления фундаментальной ошибки** (см. Международный стандарт [IAS 8](#) «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»);
- (c) **курсовые разницы**, возникающие в результате пересчета финансовой отчетности **зарубежной** организации (см. Международный стандарт [IAS 21](#) «Влияние изменений валютных курсов»); и
- (d) суммы, возникающие при первоначальном признании составляющей капитала в комбинированном **финансовом инструменте** (см. параграф 23).

63. В исключительных обстоятельствах **может быть трудно определить сумму** текущего и отложенного **налога**, который относится к статьям, кредитуемым или дебетуемым на **счет капитала**.

Это имеет место, например, когда:

- (a) имеются дифференцированные ставки налогов на прибыль, и невозможно определить ставку, по которой специфический компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) облагается налогом;
- (b) изменение ставки налога или других налоговых правил **влияет на отложенный налоговый актив или обязательство**, относящееся (целиком или частично) к статье, которая была ранее дебетована или кредитована на счет собственного **капитала**; либо
- (c) компания определяет, что отложенный налоговый актив **должен признаваться**, или больше не признаваться **в полном объеме**, и что соответствующий отложенный налоговый **актив относится** (полностью или частично) **к статье**, которая **была ранее** дебетована или кредитована на счет собственного **капитала**

В таких случаях текущий и отложенный налог, связанный со статьями, которые были дебетованы или кредитованы **на счет капитала**, основывается на обоснованном **пропорциональном распределении** текущего и отложенного налога организации в данной налоговой юрисдикции, **или на другом методе**, который дает более правильное распределение в конкретных условиях,

64. Международный стандарт [IAS 16](#) «Основные средства» **не уточняет, должно ли** Предприятие каждый год **переводить со счета суммы дооценки на счет** нераспределенной прибыли сумму, равную разности между начисленным износом или **амортизацией переоцененного** актива и амортизацией, основанной на фактической себестоимости этого актива. Если Предприятие **осуществляет такой перевод**, переведенная сумма **не включает никакого, связанного с ней отложенного налога**. Точно такие же соображения применяются к переводам, производимым при выбытии объекта основных средств.

65. Когда актив **переоценивается для целей налогообложения**, и эта переоценка связана с **бухгалтерской переоценкой более раннего периода**, или с предполагаемой переоценкой будущего периода, налоговое воздействие как переоценки актива, так и корректировки налоговой базы кредитуется или дебетуется **на счет капитала** в период их **осуществления**. Однако если переоценка для целей налогообложения не связана с бухгалтерской переоценкой более раннего периода или с предполагаемой переоценкой в будущем периоде, налоговое воздействие корректировки налоговой базы признается в отчете о прибылях и убытках.

65А. Когда Предприятие выплачивает дивиденды своим акционерам, к нему может быть предъявлено требование **уплатить часть** этих дивидендов в качестве **налога**, удерживаемого с акционеров. Во многих юрисдикциях эта сумма называется налогом, **взимаемым у источника дохода**. Это сумма, уплаченная или подлежащая уплате в качестве налога, **относится непосредственно на счета по учету капитала** как часть дивидендов.

8.9.3. Отложенный налог, возникающий в результате объединения предприятий

66. Как уже говорилось в параграфах 19 и 26(с), временные разницы могут появляться при объединении предприятий, являющемся приобретением.

В соответствии с Международным стандартом IAS 22 «Объединения предприятий», Предприятие **признает любые возникающие отложенные налоговые активы** (в той степени, в какой они отвечают критериям признания, определенным в параграфе 24) или отложенные налоговые обязательства в качестве идентифицируемых активов и обязательств на дату их приобретения.

Следовательно, **эти отложенные налоговые активы и обязательства влияют на положительную или отрицательную деловую репутацию**.

Однако в соответствии с параграфами 15(а) и 24(а), Предприятие **не признает** отложенные налоговые обязательства, возникающие из самой **деловой репутации** (если амортизация деловой репутации **не подлежит вычету** для целей налогообложения) и отложенные налоговые активы, возникающие из необлагаемой отрицательной деловой репутации, которая учитывается как отложенный доход

67. В результате объединения предприятий покупатель **может считать** для себя вероятным **возместить свой собственный** отложенный налоговый актив, который **не был признан до объединения предприятий**.

Например, покупатель может быть в состоянии реализовать выгоду от своих неиспользованных налоговых убытков против будущих налогооблагаемых прибылей приобретенной стороны.

В таких случаях **покупатель признает отложенное налоговое** требование и учитывает это при определении положительной или отрицательной деловой репутации, возникающей при приобретении.

68. Когда покупатель **не признал отложенное налоговое требование** приобретенной стороны в качестве идентифицируемого актива на дату объединения предприятий, и это отложенное налоговое требование впоследствии **признается в консолидированной** финансовой отчетности покупателя, возникающее отложенное возмещение налога **признается в отчете о прибылях и убытках**.

Кроме того, покупатель:

(а) **корректирует балансовую** стоимость деловой репутации и соответствующую накопленную **амортизацию** до сумм, которые должны быть зарегистрированы, если отложенные налоговые требования были признаны как идентифицируемый актив на дату объединения предприятий; и

(б) признает **снижение чистой балансовой суммы деловой репутации в качестве расхода**. Однако покупатель **не признает отрицательную деловую репутацию** и не увеличивает ее балансовую величину.

8.10. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

8.10.1. Налоговые требования и налоговые обязательства

69. Налоговые требования и обязательства должны **представляться в бухгалтерском балансе отдельно от других** активов и обязательств. **Отложенные** налоговые требования и обязательства должны **отделяться от текущих** налоговых требований и обязательств.

70. Когда компания проводит **различие между краткосрочными и долгосрочными** активами и обязательствами в своей финансовой отчетности, **она не должна** классифицировать отложенные налоговые требования (обязательства) **как оборотные** активы (обязательства).

8.10.2. Взаимозачет

71. Предприятие должно проводить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств, **если и только если** оно:

- (a) имеет юридически закрепленное право зачета признанных сумм; и
- (b) намеревается либо произвести расчет путем зачета встречных требований, либо одновременно реализовать актив и исполнить обязательство.

72. **Несмотря на то**, что текущие налоговые активы и обязательства признаются и **оцениваются раздельно**, в балансе они **взаимозачитываются, если отвечают тем же** критериям, которые установлены для **финансовых инструментов** в Международном стандарте [IAS 32](#) «Финансовые инструменты - раскрытие и представление информации». Как правило, у Предприятия будет юридически закрепленное право зачета текущего налогового актива против текущего налогового обязательства, когда они относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом, и он разрешает Предприятию произвести или получить единый чистый платеж

73. В **консолидированной** финансовой отчетности **текущий** налоговый актив одной компании в группе **зачитывается против текущего** налогового **обязательства** другой компании в группе, **если, и только если, эти компании имеют юридически закрепленное право** на проведение или получение единого чистого платежа, и компании намерены произвести или получить такой чистый платеж или возместить актив и погасить обязательство одновременно

74. Предприятие должно проводить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, если, и только если:

- (a) Предприятие имеет юридически закрепленное право переводить зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и
- (b) отложенные налоговые требования и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом с:
 - (i) одного и того же налогооблагаемого юридического лица; либо
 - (ii) разных налогооблагаемых юридических лиц, намеренных либо погасить текущие налоговые обязательства и требования на нетто основе, или реализовать активы и погасить обязательства одновременно, в каждом будущем периоде, в котором предполагается погасить или возместить значительные суммы отложенных налоговых обязательств и требований.

75. Для **устранения необходимости** составления подробного графика времени восстановления каждой периодически возникающей разницы настоящий Стандарт **требует, чтобы** Предприятие зачитывало отложенное налоговое требование против отложенного налогового обязательства одного и того же налогооблагаемого юридического лица, **если, и только если**, они относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом, и Предприятие **имеет юридически закрепленное право зачитывать** текущие налоговые требования против текущих налоговых обязательств.

76. В редких случаях Предприятие может иметь юридически закрепленное право зачета и намерение **погашения на основе суммы нетто** для некоторых периодов, но не для всех. В таких редких случаях составление подробного графика может требоваться для надежного определения того, будет ли отложенное налоговое обязательство одного налогооблагаемого лица приводить к увеличению налоговых выплат в том же периоде, в котором отложенный налоговый актив другого налогооблагаемого лица будет приводить к уменьшению выплат этого второго налогооблагаемого лица.

8.10.3. Расходы по налогу

8.10.3. 1. Расходы по налогу (возмещения налога), связанные с прибылью или убытком от основной деятельности

77. **Расходы по налогу (возмещение налога), связанное с прибылью или убытком от основной деятельности, должны быть представлены непосредственно в отчете о прибылях и убытках.**

8.10.3.2. Курсовые разницы по отложенным налоговым обязательствам или активам

78. Международный стандарт [IAS 21](#) «Влияние изменений валютных курсов» **требует**, чтобы **определенные курсовые разницы признавались в качестве расхода или дохода, но не определяет**, где такие разницы должны представляться в самом отчете о прибылях и убытках.

Соответственно, когда курсовые разницы по **отложенным** налоговым обязательствам или активам **признаются в отчете о прибылях и убытках**, они **могут классифицироваться** в качестве **отложенного расхода** по налогу (возмещения налога), если это представление **считается наиболее полезным** для пользователей финансовой отчетности.

8.11. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

79. Основные компоненты расхода по налогу (возмещения налога) должны раскрываться отдельно.

80. Компоненты расхода по налогу (возмещения налога) могут включать:

- (a) расходы (доходы) по текущему налогу;
- (b) любые корректировки текущего налога предшествующих периодов, признанные в данном периоде;
- (c) сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с образованием и восстановлением временных разниц;
- (d) сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов;
- (e) сумму выгоды, возникающей от ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода, которые используются для уменьшения текущего расхода по налогу;
- (f) сумму выгоды от ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода, которые используются для уменьшения отложенного расхода по налогу;
- (g) отложенный расход по налогу, возникающий в результате частичного списания или восстановления предыдущего частичного списания, отложенного налогового требования в соответствии с параграфом 56; и
- (h) сумму расхода по налогу (возмещения налога), относящегося к тем изменениям в учетной политике и фундаментальным ошибкам, которые включаются в расчеты для определения чистой прибыли или убытка за период в соответствии с разрешенным альтернативным методом, приведенном в Международном стандарте [IAS 8](#) «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике».

81. Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

- (a) совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на **счет капитала**;
- (b) расходы по налогу (возмещение налога), относящиеся к **непредвиденным статьям**, признанным в течение периода;

(с) **объяснение зависимости между** расходом по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью в одной из, или обеих следующих формах;

(i) числовая выверка между расходом по налогу (возмещением налога) и результатом умножения значения бухгалтерской прибыли на применяемую налоговую ставку (ставки), раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка (ставки); либо

(ii) числовая выверка между средней действующей налоговой ставкой и применяемой налоговой ставкой, раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка;

(d) **объяснение изменений в применяемой налоговой ставке(ставках)** в сравнении с предшествующим учетным периодом;

(e) сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) **вычитаемых временных** разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, для которых в балансе не признаются никакие отложенные налоговые активы;

(f) **совокупная сумма временных** разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и участием в совместной деятельности, для которых отложенные налоговые обязательства не были признаны (см. параграф 39);

(g) в отношении **каждого типа временных** разниц и в отношении каждого типа неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов;

(i) сумма отложенных налоговых требований и обязательств, признанных в балансе для каждого представленного периода;

(ii) сумма отложенного налогового дохода или расхода, признанного в отчете о прибылях и убытках, если она не очевидна из изменений в суммах, признанных в балансе;

(h) в отношении **прекращенной** деятельности - расходы по налогу, относящиеся к:

(i) прибыли или убытку от прекращенной деятельности; и

(ii) прибыли или убытку от основной деятельности по соответствующей прекращенной деятельности за период, вместе с соответствующими суммами для каждого представленного предшествующего периода; и

(i) величине налоговых последствий **выплаты тех дивидендов** акционерам компании, которые были рекомендованы или объявлены до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, но не были признаны в качестве обязательства в финансовой отчетности.

82. Компания должна раскрывать **сумму отложенного налогового** актива и характер доказательства в поддержку его признания, когда:

(a) реализация соответствующего отложенного налогового актива **зависит от будущей** налогооблагаемой прибыли, **превышающей прибыль**, возникающую в результате восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; и

(b) компания несет убыток в текущем или предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится соответствующий отложенный налоговый актив.

82A. В обстоятельствах, описанных в параграфе 52A, компания должна раскрывать природу потенциальных налоговых последствий, возникающих в результате выплаты дивидендов акционерам. В дополнение к этому, компании следует раскрывать информацию о величине потенциальных налоговых последствий, которые могут быть определены, а также о наличии любых потенциальных налоговых последствий, которые практически не могут быть определены.

83. Компания раскрывает характер и величину каждой статьи результатов чрезвычайных обстоятельств либо непосредственно в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях к финансовой отчетности. Когда это раскрытие делается в примечаниях к финансовой отчетности, общая сумма результатов чрезвычайных обстоятельств показывается непосредственно в отчете о прибылях и убытках за вычетом соответствующего совокупного расхода по налогу (возмещения налога). Хотя для пользователей финансовой отчетности может показаться полезным раскрытие расхода по налогу (возмещения налога), относящегося к каждому результату чрезвычайных обстоятельств, иногда бывает трудно

распределить расходы по налогу (возмещения по налогам) между такими статьями. В этих условиях расходы по налогам (возмещения налогов), относящиеся к результатам чрезвычайных обстоятельств, может раскрываться общей суммой.

Лекционное занятие №9

Тема: МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Представление информации в финансовой отчетности. Исправление фундаментальной ошибки. Изменение учетной политики. Отчет об изменении собственного капитала

Вопросы:

1. Выбор и применение учетной политики
2. Последовательность учетной политики
3. Применение изменений в учетной политике
4. Ретроспективное применение. Ограниченность ретроспективного применения. Раскрытие. Изменения в расчетных оценках
5. Ошибки. Ограничения ретроспективного пересчета. Раскрытие ошибок предшествующего периода. Практическая невозможность в отношении ретроспективного применения и ретроспективного пересчета

9.1. При разработке и применении учетной политики руководство выбирает и применяет учетную политику организации таким образом, чтобы финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого применимого МСФО и интерпретаций, выпущенных Правлением по МСФО (ПМСФО). При этом необходимо учитывать, что нет необходимости в применении такой политики, результат применения которой незначителен. При отсутствии международных стандартов финансовой отчетности или интерпретаций руководство использует свое суждение в разработке определенных положений учетной политики, в результате чего должно обеспечить представление в финансовой отчетности информации, которая:

1. уместна для потребностей пользователей при принятии экономических решений; и
- 2) надежна в том, что отчетность:
 2. достоверно представляет результаты, финансовое положение, результаты деятельности и движение денежных средств организации;
 3. отражает экономическое содержание событий и операций, а не только их юридическую форму;
 4. является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;
 5. является осмотрительной;
 6. является полной во всех существенных аспектах.

При этом принимаются во внимание следующие источники в нисходящем порядке:

- а) требования и руководство международных стандартов финансовой отчетности и интерпретаций по аналогичным или схожим вопросам;
- б) определения, критерии признания, концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, данных в концепции подготовки и представления финансовой отчетности;
- в) если не противоречит вышеуказанным источникам, то нормативные правовые акты по вопросам бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- г) методические рекомендации уполномоченных органов;
- д) прочие источники информации, например печатные издания по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, сложившиеся в отрасли практики ведения учета.

Определения.

Учетная политика - представляет собой особые принципы, основы, положения, правила и инструкции, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Изменения учетной политики - это переход от одного общепринятого принципа учета к другому, включая способы применения этой политики.

Расчетная оценка- это приближенные значения, которые могут нуждаться в пере-

смотре по мере поступления дополнительной информации.

Изменения в расчетных оценках - это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или сумма периодического потребления актива, возникающего в связи с оценкой текущего статуса или ожидаемых будущих выгод и обязательств, связанных с активами или обязательствами. Пересмотр расчетных оценок является следствием появления новой информации, большего опыта или накопления опыта, соответственно не является исправлением ошибки.

Использование расчетных оценок существенная часть процесса подготовки финансовой отчетности и не влияет на достоверность отчетов. Поскольку в повседневной деятельности возникают некоторые неопределенности, то изменения в расчетных оценках вполне приемлемы в общепринятой практике учета.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) - стандарты и интерпретации, принятые Правлением по международным стандартам финансовой отчетности, которые включают:

- а) международные стандарты финансовой отчетности (МСФО);
- б) международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ);
- с) интерпретации, подготовленные Комитетом по интерпретациям международной финансовой отчетности (КИМФО) или предыдущим Постоянным комитетом по интерпретациям (ПКИ).

Существенность - упущения или искажения статей финансовой отчетности считаются существенными, если они могут в отдельности или вместе влиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера упущений или искажений, рассматриваемых с учетом сложившихся обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание, являются определяющим фактором.

Ошибки предшествующего периода - это упущения, искажения в финансовой отчетности организации для одного или более предыдущих периодов, являющиеся результатом неправильного использования или неспособности использовать надежную информацию, которая была:

- а) доступна, когда финансовая отчетность за эти периоды была разрешена к публикации,
- б) могла бы быть получена и принята в расчет при подготовке финансовой отчетности.

Ретроспективное применение - это применение измененной учетной политики к операциям, сделкам и другим событиям и условиям так, как будто такая политика применялась всегда.

Ретроспективный перевыпуск отчетности - исправление признания, измерения и раскрытия информации о суммах элементов финансовых отчетов, как будто ошибка предшествующего периода не имела места.

Практически неприменимо - применение требования невыполнимо, если организация не может применить его после всех предпринятых попыток. Невозможно применять изменение в учетной политике или осуществить ретроспективный перевыпуск отчетности для исправления ошибки за определенный предшествующий период, если:

- а) невозможно определить эффект ретроспективного применения или ретроспективного перевыпуска отчетности;
- б) ретроспективное применение или ретроспективный перевыпуск отчетности требует предположений о намерениях руководства на тот период; или
- в) ретроспективное применение или ретроспективный перевыпуск отчетности требует существенных оценок сумм и нет практической возможности выделить объективную информацию относительно тех оценок, которая:

- обеспечивает свидетельства об обстоятельствах, которые существовали на дату, когда эти суммы должны быть признаны, измерены или раскрыты;

- и была бы доступна на дату утверждения финансовой отчетности к выпуску за предшествующий период из другой информации.

9.2. Учетная политика должна применяться последовательно для аналогичных сделок,

других событий и условий, если только стандарт или интерпретация определенно не требует или не разрешает деление статей на категории, которым может соответствовать другая политика.

Если же стандартом или интерпретацией требуется или разрешается такое деление на категории, то соответствующая учетная политика применяется последовательно к каждой категории.

Например, когда организация выбрала полнГКУ капитализации затрат по займам, она должна применять данную политику ко всем активам, отвечающим определенным требованиям.

В практике на каждый период принимается одна и та же учетная политика. Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность организации на протяжении какого-то промежутка времени, для того чтобы определить тенденции изменения финансового положения, результатов деятельности и движения денежных средств.

Необходимость изменения учетной политики может быть оправдана только тем, что альтернативная учетная политика будет более предпочтительной для организации.

В учетную политику организации могут вноситься изменения только в следующих случаях:

а) если данное изменение требуется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности или интерпретациями;

б) если изменение учетной политики приведет к более достоверному отражению событий и сделок в финансовой отчетности организации.

Улучшение отражений или более достоверное представление событий или операций в финансовой отчетности происходит тогда, когда применение новой учетной политики ведет к представлению более уместной и надежной информации о финансовом положении, результатах деятельности или движении денежных средств организации.

Изменениями в учетной политике не являются:

а) принятие учетной политики для ее событий или операций, отличающихся по существу от ранее происходивших операций;

б) принятие новой учетной политики для событий или операций, которые не были существенными ранее или не происходил и вообще.

Первоначальное применение политики учета активов по переоцененной стоимости в соответствии с МСБУ (IAS) 16 «Недвижимость, здания и оборудование» (далее МСБУ (IAS) 16) или МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы» (далее - МСБУ (IAS) 38) является изменением. В учетной политике, не рассматривается как переоценка в соответствии с МСБУ (IAS) 16 или МСБУ (IAS) 38, а не в соответствии с МСБУ (IAS) 8.

9.3. При первоначальном применении стандарта или интерпретации организации должны учитывать возникающие изменения в учетной политике:

а) в соответствии со специальными переходными положениями (если предусмотрено в МСФО);

б) ретроспективно, в случае если стандарт или интерпретация не содержит специальных переходных положений, применимых к изменению.

При принятии нового стандарта или интерпретации, когда его первоначальное применение влияет на текущий или любой предшествующий период (за исключением случая, когда невозможно определить сумму корректировки), или на будущие периоды необходимо раскрыть следующую информацию:

а) название стандарта или интерпретации;

б) представить описание переходных положений, в соответствии с которыми было произведено изменение, а также положений, которые могут повлиять на будущие периоды;

в) характер изменения;

г) величину произведенных корректировок (для текущего периода и представленных предыдущих периодов);

д) величину произведенных корректировок, сделанных в более ранние, чем представленные периоды;

е) за текущие и предшествующие периоды сумму корректировок каждой статьи фи-

нансовой отчетности и, если применимо, скорректированную прибыль на акцию в соответствии с МСБУ (IAS) 33 «Прибыль на акцию»;

ж) обстоятельства, которые сделали ретроспективное применение практически невозможным, а также описать, с какого времени и каким образом применялись изменения.

Если организация еще не приняла новый стандарт, который был опубликован, но еще не вступил в силу, то необходимо раскрыть его влияние на учетную политику в будущем, а также возможное влияние на финансовую отчетность при его применении.

При применении стандарта впервые возможен либо ретроспективный переход, либо перспективное применение изменения учетной политики.

9.4. Изменение в учетной политике применяется ретроспективно, если сумма любой итоговой корректировки, относящейся к предшествующим периодам, в достаточной степени поддается определению.

При этом подходе корректируются финансовые отчеты за предшествующие периоды. Отчетность предшествующих периодов пересчитывается в соответствии с новой учетной политикой. Любая полученная корректировка представляется в отчете как корректировка сальдо нераспределенной прибыли на начало периода.

Сравнительная информация должна пересчитываться, если это практически осуществимо. Пересчет делается в целях отражения новой учетной политики.

В случае, когда корректировка имеет отношение к периодам, предшествующим тем, которые были включены в финансовую отчетность, то на эту величину корректируется сальдо нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представленных периодов. Обобщенная финансовая информация за предыдущие периоды также пересчитывается.

Пересчет сравнительной информации не всегда ведет к изменению финансовой отчетности, зарегистрированной в регулирующем органе или утвержденной акционерами. Однако изменения в финансовой отчетности могут быть внесены в соответствии с требованиями законодательства.

Ретроспективный подход основывается на предположении, что новая учетная политика применялась организацией всегда с момента возникновения сделок. При изменении учетной политики, связанной с более достоверным представлением данных в финансовой отчетности, применяется ретроспективный подход.

Применение ретроспективного изменения учетной политики или ретроспективного повторения отчетности для корректировки ошибки за определенный предшествующий период практически невозможно, если его влияние или пересчет не поддается оценке и не представляется возможным объективно проанализировать информацию об этих оценках, обеспечивающую свидетельства обстоятельств, существовавших на дату, когда эти суммы должны быть признаны, измерены или раскрыты, которая была доступна во время, когда финансовая отчетность за этот период была разрешена к выпуску.

Когда практически невозможно оценить влияние периода или совокупное влияние изменения, организация освобождается от ретроспективного применения.

Перспективный подход применяется, если сумма корректировки за предшествующие периоды в связи с изменениями учетной политики не может быть определена. При перспективном подходе пересчет предыдущих финансовых отчетов не производится, суммарный эффект от изменений в учетной политике в отчете о доходах и расходах за текущий период не пересчитывается.

При существенном влиянии, оказываемом изменениями в учетной политике на текущий или любой из предшествующих отчетных периодов, или последующие периоды, организация раскрывает следующую информацию:

- а) причины изменений;
- б) сумму корректировки для текущего периода и для каждого из представленных периодов;
- в) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим тем, которые были включены в сравнительную информацию;
- г) описание о сравнительном пересчете информации или причины, по которым данный пересчет представить практически невозможно.

При перспективном методе изменение учетной политики влияет только на финан-

совую отчетность текущих или будущих отчетных периодов. Новая учетная политика применяется к существующим остаткам с момента введения изменений в учетной политике. Например, переход оценки запасов с метода средневзвешенной стоимости на метод ФИФО является изменением учетной политики.

При подготовке финансовых отчетов используются расчетные оценки.

Многие статьи финансовых отчетов в результате ряда неопределенностей не могут быть точно рассчитаны, а только приближенно оценены.

Например, невозможно с уверенностью предсказать величину ликвидационной стоимости актива, срок полезной службы, а также другие параметры, на которое существенное влияние оказывают внешние факторы. Соответственно получение новой информации приводит к необходимости пересматривать ранее произведенные оценки.

Процесс оценки подразумевает приближенные значения, суждения, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации.

Оценка может пересматриваться, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, в результате получения дополнительной информации или накопленного опыта. Существенное изменение в расчетных оценках признается перспективно и включается в расчет чистой прибыли или убытка в периоде, когда произошло изменение, если только оно влияет на данный период, или если оно влияет на данный и последующие периоды, то включается в расчет текущего и будущих периодов.

В ситуациях, когда трудно провести границу между изменением в учетной политике организации и изменениями в оценках, оно трактуется как изменение в расчетных оценках, соответствующим раскрытием информации.

Например, вместо того чтобы классифицировать затраты как отложенные и амортизировать их стоимость, организация может списать эти затраты на расходы периода в связи с тем, что получение экономических выгод от произведенных расходов стало сомнительным.

В этом случае изменение учетных принципов (переход к немедленному учету расходов) вызвано изменениями в расчетных оценках.

Изменение в расчетных оценках может влиять не только на текущий период, но и на будущие периоды.

Например, изменение срока полезной службы или получение предполагаемой экономической выгоды от амортизируемого актива влияет на текущий период и в каждый последующий период оставшегося срока полезной службы актива. Поскольку изменение оценки суммы безнадежных долгов влияет на текущий период, то признается немедленно.

В обоих случаях результат изменения, относящийся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Воздействие на будущие периоды признается соответственно в будущих периодах.

Результаты изменений в расчетных оценках включаются в те же самые классификационные статьи отчета о доходах и расходах, в которых были ранее учтены указанные оценки, для обеспечения сопоставимости финансовой отчетности разных периодов.

Организация раскрывает характер и сумму изменений в расчетных оценках, оказывающих существенное влияние на текущий и последующие периоды. В случае, когда такие воздействия на последующие периоды оценить практически невозможно, организация раскрывает этот факт.

Пример изменения в расчетных оценках: 1 января 2000 года организация приобрела машину стоимостью 500 000 тенге. По оценкам срок ее эксплуатации составляет 10 лет. Спустя пять лет (1 января 2005 года) было установлено, что эта машина может прослужить еще десять лет. Таким образом, изменения в оценке затрагивают не только данный, но и будущий периоды. Соответственно величина ежегодной амортизации будет определяться следующим образом:

Балансовая стоимость актива - Ликвидационная стоимость
оставшийся срок полезного использования

В приведенном примере она составит $250\,000 : 10 \text{ лет} = 25\,000$ тенге в год.

Повреждения недвижимости, здания или оборудования, влияющие на величину его

стоимости, списываются на убыток текущего периода и не расцениваются как изменения в расчетных оценках.

9.5. Финансовая отчетность организации не соответствует МСФО, если она содержит существенные ошибки или несущественные ошибки, произведенные преднамеренно, с целью достигнуть определенного представления финансового положения организации, финансовых результатов и потоков денежных средств.

Примеры существенных ошибок:

- а) результат математических просчетов;
- б) ошибки при применении учетной политики;
- в) результат искажения информации, упущения, мошенничество.

Упущения, искажения в финансовой отчетности организации для одного или более предыдущих периодов являются результатом неправильного использования или неспособности использовать надежную информацию, которая:

- а) была доступна, когда финансовая отчетность за эти периоды была разрешена к публикации;
- б) могла быть принята в расчет при подготовке финансовой отчетности.

Существенные ошибки в финансовых отчетах предыдущих периодов имеют такую важность, что отчеты не могут больше считаться надежными на дату их выпуска.

Например, сумма незавершенного производства, дебиторской задолженности по фальсифицированным контрактам, которые не могут вступить в силу, являются примером существенной ошибки.

Практическую сложность представляет различие между существенными ошибками и изменениями в расчетных оценках. По своей природе расчетные оценки являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации.

В отличие от них возникновение существенных ошибок связано с неверным использованием доступной информации. Соответственно обнаружение ошибок не связано с поступлением новой информации.

Когда выявленные ошибки не отвечают определению существенных, они отражаются в составе соответствующих доходов и расходов текущего года и представляют изменение в расчетных оценках. Такой порядок расчета не отличается от учета изменений в расчетных оценках.

Например, прибыль или убыток, признанные по результатам условных фактов хозяйственной деятельности, которые не могли быть достоверно оценены ранее, не представляют собой исправление существенной ошибки.

Для исправления ошибок за предыдущие периоды пересчитываются сравнительные суммы за представленные предыдущие периоды, в которых обнаружилась ошибка, или если ошибка относится к более ранним периодам, то пересчитывается начальное сальдо активов, обязательств, капитала для самого раннего представленного периода в финансовой отчетности.

Финансовые отчеты организации представляются, таким образом, как если бы существенная ошибка была исправлена в том периоде, в котором она была допущена, включая сравнительную информацию за предыдущие периоды.

В чистую прибыль или убыток за соответствующий период включается величина исправления, которая относится к каждому из представленных периодов.

При исправлении ошибок предшествующих периодов организация раскрывает следующую информацию:

- а) характер существенной ошибки;
- б) величину исправления на начало самого раннего из представленных предыдущих периодов;
- в) за текущие и предшествующие периоды сумму корректировок каждой статьи финансовой отчетности и, если применимо, скорректированную прибыль на акцию в соответствии с МСБУ (IAS) 33 «Прибыль на акцию»;

г) факт повторного представления сравнительной информации либо утверждение о практической невозможности такого представления, с описанием причины и момента исправления ошибки.

В случае, если полный пересчет не представляется практически возможным, организация:

а) делает пересчет начального сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний период, для которого возможен ретроспективный пересчет или пересчет сравнительной информации предположительно с самой ранней даты;

б) если не представляется практически возможным определить кумулятивный эффект влияния ошибки на предыдущие периоды, то исправляют ошибки перспективно;

в) описывает обстоятельства, которые сделали ретроспективное применение практически невозможным, а также представляет информацию о том, с какого времени и каким образом применялись изменения.

При принятии решения о раскрытии информации относительно ошибок в качестве основного критерия выступает существенность этого исправления. Имеется множество количественных и качественных факторов, влияющих на существенность исправления. В первую очередь значимость определяется не только для группы исправлений, но и для каждого исправления в отдельности.

Если исправление ошибки окажет существенный эффект на величину прибыли от обычной деятельности или на величину чистой прибыли, то информация относительно этого исправления раскрывается в отчетности.

Пример: в 2004 году внутренний аудитор организации «Гранат» обнаружил, что в 2003 году бухгалтер не отразил начисление амортизации на новое оборудование в размере 20 000 тенге.

Ретроспективное применение - это применение измененной учетной политики к операциям, сделкам и другим событиям и условиям так, как будто такая политика применялась всегда.

Ретроспективный перевыпуск отчетности - исправление признания, измерения и раскрытия информации о суммах элементов финансовых отчетов, как будто ошибка предшествующего периода не имела места.

Практически неприменимо - применение требования невыполнимо, если организация не может применить его после всех предпринятых попыток. Невозможно применять изменение в учетной политике или осуществить ретроспективный перевыпуск отчетности для исправления ошибки за определенный предшествующий период, если:

а) невозможно определить эффект ретроспективного применения или ретроспективного перевыпуска отчетности;

б) ретроспективное применение или ретроспективный перевыпуск отчетности требует предположений о намерениях руководства на тот период; или

в) ретроспективное применение или ретроспективный перевыпуск отчетности требует существенных оценок сумм и нет практической возможности выделить объективную информацию относительно тех оценок, которая:

- обеспечивает свидетельства об обстоятельствах, которые существовали на дату, когда эти суммы должны быть признаны, измерены или раскрыты;

- и была бы доступна на дату утверждения финансовой отчетности к выпуску за предшествующий период из другой информации.

Лекционное занятие № 10

Тема: 10.1 Представление в финансовой отчетности событий, совершенных после отчетных даты.

10.2 Информация о связанных сторонах.

Лекционное занятие № 10.1

Представление в финансовой отчетности событий, совершенных после отчетных даты.

Информация о связанных сторонах.

10.1 События, происходящие после отчетной даты.

События, происходящие после отчетной даты, - это те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые имеют место в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

К событиям после даты баланса относятся все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли организации или другой финансовой информации.

Учет и раскрытие информации о событиях, происходящих после отчетной даты, регламентирован МСФО 10, «События после отчетной даты».

Могут быть выделены два типа таких событий:

а) **Корректирующие события** после даты баланса - события, подтверждающие условия, существовавшие на дату баланса (события после отчетной даты, отражаемые в отчетности); и

б) **Некорректирующие события** после даты баланса - события, свидетельствующие о возникших после даты баланса условиях (события после отчетной даты, не отражаемые в отчетности).

Датой баланса считается день, по состоянию на который организация составляет свою отчетность. В качестве отчетной даты принимается последний день отчетного периода.

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску определяется в зависимости от организационной структуры и схемы управления организацией, требований законодательства, а также процедур, установленных для подготовки и рассмотрения финансовой отчетности. При разных структурах это может быть день утверждения отчетности советом директоров или наблюдательным советом, дата подписания отчетности уполномоченными лицами организации и др.

Процесс утверждения финансовой отчетности к выпуску будет отличаться в зависимости от структуры управления, нормативных требований и действующих процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности.

Временная разница между датами баланса и утверждения финансовой отчетности к выпуску может составлять от одного до четырех месяцев.

10.1.1. Признание и оценка.

10.1.1.1. События после отчетной даты, отражаемые в отчетности.

Товарищество должно вносить изменения в данные финансовой отчетности для учета событий после отчетной даты, отражаемых в отчетности.

Стандарт приводит примеры событий после отчетной даты, отражаемых в отчетности, последствия которых Товарищество обязано учитывать либо путем корректировки данных в финансовой отчетности, либо путем признания ранее не признанных в отчетности объектов учета:

а) разрешение судебного спора после отчетной даты, последствия которого Товарищество обязано отразить либо путем корректировки уже признанного в отчетности резерва, либо путем признания резерва, а не просто путем раскрытия условного обязательства (поскольку разрешение судебного спора подтверждает существовавшее на отчетную дату обязательство Товарищества);

б) получение информации после отчетной даты, свидетельствующей либо о существенном снижении стоимости актива, определенной по состоянию на отчетную дату, либо о необходимости корректировки ранее признанного в отчете убытка от обесценения данного актива.

с) определение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или выручка от реализации активов, проданных по состоянию на отчетную дату;

д) определение после отчетной даты величины выплат по планам участия в прибыли или размеров премиальных, если по состоянию на отчетную дату у Товарищества было правовое или традиционное обязательство произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до отчетной даты (см. МСФО 19 «Вознаграждение работников»); и

е) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые ведут к искажению финансовой отчетности.

10.1.2. События после отчетной даты, не отражаемые в отчетности.

Товарищество не должно корректировать данные о финансовой отчетности для учета последствий событий после отчетной даты, не отражаемых в отчетности.

Примером события после отчетной даты, не отражаемого в отчетности, является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Падение рыночной стоимости, как правило, отражает условия, возникшие в последующем периоде, и не связано с состоянием инвестиций на отчетную дату. Поэтому Товарищество не корректирует стоимость, по которой такие инвестиции были признаны в финансовой отчетности. Аналогичным образом Товарищество не производит переоценку стоимости инвестиций, раскрытой в отчетности по состоянию на отчетную дату.

10.1.2. Непрерывность деятельности.

Товарищество не должно составлять финансовую отчетность исходя из допущения непрерывности деятельности, если после отчетной даты руководство намеревается ликвидировать Товарищество, либо приостановить ее деятельность, либо у него нет иной разумной альтернативы.

10.1.3. Раскрытие информации

Товарищество должно раскрывать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа управления, утвердившего финансовую отчетность к выпуску. В случае, если собственники Товарищества или другие лица имеют право вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, Товарищество обязано раскрыть данный факт в отчетности.

Пользователям важно знать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску, так как в финансовой отчетности не отражены события после этой даты.

Если после отчетной даты организация получает новую информацию о хозяйственных условиях, существовавших на отчетную дату, организации следует обновить данные об этих условиях с учетом полученных сведений. (10.18)

Если события после отчетной даты, не отражаемые в отчетности, существенны настолько, что без знания о них пользователи финансовой отчетности не имеют возможности проводить достоверные оценки и принимать оптимальные решения, Товарищество должно раскрыть следующую информацию по каждой значительной категории событий после отчетной даты, не отражаемых в отчетности:

- а) характер события; и
- б) оценку его финансовых последствий, или заявление о невозможности проведения такой оценки.

Лекционное занятие № 10.2. Связанные стороны.

Взаимоотношения со связанными сторонами могут влиять на финансовое положение и результаты деятельности отчитывающегося Товарищества.

Отражение в финансовой отчетности отношений связанных сторон регламентируется МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

10.2.1. Особенности учета операций между связанными сторонами.

Признание в учете хозяйственных операций обычно основывается на стоимости, оговоренной сторонами. Связанные стороны **могут изменять цены**, что невозможно в операциях между несвязанными сторонами.

Существуют различные методы оценки операций между связанными сторонами:

- а) метод сопоставимой неконтролируемой цены – при котором цена устанавливается со ссылкой на сопоставимые товары, продаваемые покупателю, никак не связанному с продавцом. Данный метод применяется, когда операции между связанными сторонами сходны по условиям с обычными торговыми операциями;

- б) метод цены перепродажи – используется, когда товары передаются между связанными сторонами для их продажи независимой стороне. При этом методе цена перепродажи уменьшается на разницу между ценами (маржу), представляющую собой сумму, при которой субъект, занимающийся перепродажей будет покрывать затраты и получать прибыль.
- с) Метод дополнительных затрат – при котором добавляется приемлемая надбавка к затратам поставщика.

Даже при отсутствии операций между связанными сторонами такое влияние может оказаться существенным.

10.2.2. Раскрытия в финансовой отчетности.

Раскрытия операций между связанными сторонами должны представляться в пояснительной записке к финансовым отчетам.

Если операции между связанными сторонами имели место, то следует раскрывать типы операций и их элементы, необходимые для понимания финансовых отчетов, такие как:

- 1) характер взаимоотношений;
- 2) информацию об операциях и непогашенных остатках, которая необходима для понимания их влияния на отчетность, включая:
 - сумму операции,
 - сумму (и другие детали) непогашенных остатков,
 - резервы по сомнительным долгам для непогашенных остатков,
 - расходы на безнадежные долги за период, распределяемые связанным сторонам. Такая информация должна быть представлена для каждой категории связанных сторон.

Раскрытия, требуемые МСБУ (IAS) 24, могут быть представлены по следующим категориям:

- материнские организации;
- организации, которые осуществляют совместный контроль или оказывают существенное влияние;
- дочерние организации;
- ассоциированные организации;
- организации, осуществляющие совместную деятельность;
- руководящий персонал организации или материнской организации;
- прочие связанные стороны.

Взаимоотношения материнских организаций и дочерних организаций подлежат раскрытию в финансовой отчетности, независимо от того проводились ли операции между связанными сторонами в отчетном периоде или нет. Отчитывающееся Товарищество должно раскрыть информацию о названии своей материнской организации и, если материнских организаций в группе несколько, основной (последней) материнской организации.

При наличии контроля, информация об отношениях контроля между связанными сторонами раскрывается независимо от того, проводились ли между ними какие либо операции, или не проводились.

Все категории вознаграждения, предоставляемые Товариществом ключевому руководящему персоналу, в том числе в неденежной форме {например, обеспечение автотранспортом), требуют соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности.

При подготовке финансовой отчетности отчитывающееся Товарищество должно отражать информацию, исходя от объективного экономического содержания и финансового смысла, а не из юридической формы.