

**А.В.Бугаев**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РЕШЕНИЯ РЯДА ПРАКТИЧЕСКИХ  
ПРОБЛЕМ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ  
ОРГАНИЗАЦИЙ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТЕ  
МСФО**

*Научное издание*

**МИНСК  
РЕГИСТР  
2019**

УДК 657.22:339.37  
ББК 65.052  
Б 90

Рецензенты:

Д.А.Панков, профессор, д.э.н., заведующий кафедрой бухгалтерского учета в Белорусском государственном экономическом университете;

Jerry Mason, PhD, professor at Utah Valley University (Woodbury School of Business).

**Бугаев, А.В.**

Б 90 Методологические основы решения ряда практических проблем представления имущества и обязательств организаций в финансовой отчетности в формате МСФО: Научное издание (монография)/А.В.Бугаев.- Минск: Регистр, 2019.- 60с.

**ISBN 978-985-7099-53-1**

Монография написана по результатам теоретических исследований ряда проблем отражения отдельных видов имущества и обязательств коммерческих организаций для целей ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в формате МСФО.

Книга предназначена для научных работников, студентов вузов, аудиторов и бухгалтеров-экономистов.

**УДК 657.22:339.**  
**ББК 65.052**  
**ISBN 978-985-7099-53-1**

© 2019 Aliaksandr Buhayeu, Ph.D. All rights reserved. No part of this book may be used or reproduced in any manner whatsoever without written permission except in the case of brief quotations embodied in critical articles and reviews.

For information contact Bugaev Scholar Press, 445 South 1230 West, Orem, Utah 84058, USA.

E-mail:alexandr.bugaev@gmail.com

## **Предисловие**

В Беларуси практически нет теоретических исследований по отдельным проблемам, возникающим при применении на практике отдельных стандартов МСФО. Существующая специальная литература по вопросам отражения имущества и обязательств в финансовой отчетности в формате МСФО основывается, в основном, на прямом описании отдельных положений существующих стандартов, в которых не излагаются все возможные случаи и проблемы, возникающие при попытках применения таких положений в практической деятельности. По сути, авторы просто излагают основные положения МСФО в свободной форме, более понятной массовому и неискушенному читателю, поэтому автор настоящего исследования не рассматривает большинство таких публикаций в качестве работ, имеющих научное значение. Теоретических же работ, которые бы конкретизировали условия применения тех или иных способов отражения имущества (активов) и обязательств организации при различных обстоятельствах, возникающих в практике применения отдельных МСФО, в Беларуси нет.

В предлагаемой читателю книге излагается современный подход к выбору конкретного метода отражения отдельных видов имущества и обязательств для целей бухгалтерского финансового учета в формате МСФО, в Республике Беларусь. Результаты исследования получены на основе применения ряда положений экономической теории фирмы, в частности, анализа особенностей бизнес-моделей коммерческих организаций. Книга предназначена для исследователей и преподавателей, студентов университетов, аудиторов, бухгалтеров и экономистов.

## Об авторе

Александр Бугаев - профессор кафедры экономики Витебского государственного технологического университета. Он получил свою ученую степень (PhD) по бухгалтерскому учету в Белорусском Государственном Экономическом Университете (1988) и также аттестован как профессиональный аудитор (1993). В дополнение к работе в Витебском государственном технологическом университете он занимается аудиторской практикой. Он является членом различных профессиональных и международных бухгалтерских организаций ряда западноевропейских стран и США.

Профессор Бугаев является автором более 500 научных статей по бухгалтерскому учету, налогообложению, IFRS, налоговому планированию в ведущих научных и практико-ориентированных журналах Беларуси. В 2000 он был признан (по версии «Предпринимательской газеты») самым популярным автором по тематике бухгалтерского учета в Беларуси. В 2012 он был определен Государственным департаментом США стипендиатом – лауреатом программы Фулбрайта (Fulbright Exchange Scholar), и выполнял свои научные исследования в Университете Долины Юта (Орем) (Utah Valley University (Orem, State of Utah) в США.

Результатом проведенных исследований Александром Бугаевым по программе Фулбрайта явилось издание его книги «Theory of income and capital and its application in practice: accounting aspects. US GAAP, IFRS & Belarus accounting instructions» (издательство Simon@Shuster, NYC) в США на английском языке (2012).

Настоящее издание является его 38 монографией.

## БЛАГОДАРНОСТИ И ПРИЗНАТЕЛЬНОСТЬ

Несомненно, что любая книга пишется под влиянием на ее содержание различных авторитетных специалистов и частных лиц, высказывающих иногда крайне противоположные точки зрения и дающих иногда очень даже интересные комментарии. Вследствие чего часто крайне сложно выделить степень влияния каждого из них на этот процесс.

Поэтому я хочу поблагодарить всех своих коллег – как из США, так и из Беларуси – которые содействовали мне в написании данной книги.

Я очень признателен Donald E.Kieso, PhD, professor at Northern Illinois University, Jerry J.Weygandt, PhD, professor at University of Wisconsin-Madison и Terry D.Warfield, PhD, professor at University of Wisconsin-Madison за то, что вдохновили меня результатами своей деятельности на написание данной книги.

Я признателен профессору, PhD Jerry Mason из Woodbury School of Business (Utah Valley University) за его комментарии и предложения по улучшению орфографии англоязычной части рукописи.

Я благодарен независимому аудитору Игорю Н. Ковалевичу за его комментарии и предложения по улучшению содержания книги.

Я хочу выразить мою огромную благодарность заведующему кафедрой экономики Витебского государственного технологического университета Тамаре В.Касаевой, за создание целостной системы моральных стимулов для автора при написании данной книги.

Я также хочу поблагодарить своих рецензентов за их комментарии и предложения, которые позволили успешно завершить настоящую книгу:

Дмитрия Панкова, профессора, д.э.н., заведующего кафедрой бухгалтерского учета в Белорусском государственном экономическом университете;

Jerry Mason, PhD, professor at Utah Valley University (Woodbury School of Business).

## Содержание

Введение.....	7
<b>1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО (IFRS) 16 «Аренда» .....</b>	<b>9</b>
<b>2 ОБЕСЦЕНЕНИЕ ГУДВИЛЛА.....</b>	<b>21</b>
<b>3 КАПИТАЛ ОРГАНИЗАЦИИ: ЕГО ОПРЕДЕЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....</b>	<b>28</b>
<b>4 КОНЦЕПЦИЯ ПРИБЫЛИ И УБЫТКОВ И ПРОЧЕЙ СОВОКУПНОЙ ПРИБЫЛИ В IFRS: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ .....</b>	<b>32</b>
<b>5 КАК УЧИТЫВАТЬ ЗЕМЛЮ В БЕЛАРУСИ СОГЛАСНО МСФО.....</b>	<b>38</b>
<b>6 МЕТОДИКИ ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов».....</b>	<b>43</b>
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....</b>	<b>58</b>
<b>БИБЛИОГРАФИЯ.....</b>	<b>59</b>

## **ВВЕДЕНИЕ**

Современная бухгалтерская отчетность вовсе не является результатом деятельности бухгалтеров по ее развитию. Как раз, наоборот: кроме двойной записи, дебета и кредита и модели финансовой отчетности монаха Лука Пачиоли, все остальное в бухгалтерской отчетности представляет собой влияние никак не бухгалтеров на бухгалтерский учет. Да и сам Лука Пачиоли бухгалтером-то и не был. Как и не был бухгалтером лауреат Нобелевской премии по экономике Джон Хикс, чья идея о совокупном доходе (или прибыли) восторжествовала даже в белорусской бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский подход к отчетности заключается в отражении в такой отчетности показателей как результатов уже произошедших фактов и событий хозяйственной деятельности (за исключением, быть может, записи объявленной, а не фактически внесенной суммы уставного капитала). А это означает учет имущества и обязательств по ценам согласно условиям договоров, отражение налогов согласно налоговому законодательству и т.п.

Как вы считаете, чье влияние на мнение собственников организаций более существенно: CEO и экономистов, финансистов и т.п. с одной стороны, или бухгалтеров с другой? Что больше впечатлит собственника: рост суммы чистой прибыли для расчета его дивидендов за отчетный период или же более существенный рост капитала его организации как потенциал для будущих прибылей, хотя этот рост капитала в большинстве случаев так и не станет дивидендами?

Несомненно, что влияние на современную финансовую отчетность перечисленных выше людей (хотя бы потому, что их больше), не занимающихся прямо бухгалтерским учетом, является определяющим. Поэтому-то и насыщена современная отчетность показателями, которые являются результатом различных расчетов и оценок (валовая прибыль, совокупная прибыль, полностью разводненная прибыль на одну акцию и т.п.), но никак не остатками сумм по соответствующим счетам бухгалтерского учета. В результате отчетность по МСФО и представляет собой отражение не столько прошлых событий, сколько комплекс оценок, базирующихся на профессиональном суждении бухгалтера о наиболее вероятном сценарии развития событий хозяйственной жизни организации.

В число таких оценок входит и справедливая стоимость имущества, которая в большинстве случаев так и не станет фактической ценой продажи этого имущества; дисконтированная оценка дебиторской и кредиторской задолженности, отражающая текущую (но не всегда реальную) стоимость будущих притоков денег; признание доходов исходя из уверенности в будущих действиях партнеров по уплате долгов (но он ведь может и не заплатить вообще) и т.п.

Влияние на содержание финансовой отчетности CEO, экономистов и т.п. привело к тому, что в основе отражаемой согласно МСФО информации лежит именно допускаемая оценка предполагаемых фактов как база для характеристики текущего финансового положения организации. Но можно ли тогда доверять такой отчетности? Это зависит от вашего подхода к такой информации. Ведь любая учетная система в мире является достаточно субъективной. Рассчитайте финансовые результаты по белорусским инструкциям, по МСФО, по US GAAP, по German GAAP и т.п., и при каждом таком расчете вы получите различные результаты прибыли. Финансовые результаты какой учетной системы будут более достоверными? Наверное, в белорусских реалиях только тех учетных систем, которые на законодательном уровне на данной территории будут рассматриваться как обязательные. Во всех иных случаях любой собственник при наличии свободы выбора будет настаивать на той учетной системе, которая дает ему возможность получать больше дивидендов. Не верите? Возьмите ФРГ. Расчеты прибыли для выплаты дивидендов в системе German GAAP дают их большие величины по сравнению с МСФО и US GAAP. Ну и как результат, даже при наличии стандарта МСФО для малых и средних компаний, как вы думаете, какое количество малых предприятий в ФРГ применяет МСФО при отсутствии на законодательном уровне обязанности по их применению? Вы не ошиблись: никто не хочет терять деньги в собственном кармане.

Итак, бухгалтерский учет себя всегда будет несовершенным. Поскольку на протяжении всей своей истории он был не в состоянии разрешить следующие практические проблемы:

- распределение затрат;
- признание дохода; а также
- оценку активов и обязательств.

В данной монографии мы сделаем попытки теоретического осмысления ряда проблем МСФО и рекомендаций практического применения отдельных стандартов МСФО в Беларуси.

## **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА»**

Специалисты в области международных стандартов уже убедились, что МСФО (IFRS) 16 по сравнению с МСФО (IAS) 17 в корне меняет отражение в финансовой отчетности именно операционного лизинга, поскольку в соответствии с новыми правилами арендаторам необходимо выводить активы из забалансового учета и показывать такое имущество на балансе арендатора.

Другими словами, арендаторам больше не разрешается регистрировать все расходы по операционной аренде в отчете о прибыли или убытках, но им необходимо будет признать обязательство по такой аренде и право пользования активом в отчете о финансовом положении.

Ниже нами иллюстрируется применение полного ретроспективного подхода и модифицированного ретроспективного подхода согласно положениям IFRS 16.

### **РЕГИСТРАЦИЯ ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ НА СЧЕТАХ АРЕНДАТОРА В СООТВЕТСТВИИ С IFRS 16**

Производственная компания «ПВТ Айти Старт» должна применить новый стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в отчетном периоде, заканчивающемся 31 декабря 2019 года.

В ходе подготовительных работ фирма «ПВТ Айти Старт» обнаружила, что отражение в отчетности исполнения договора операционной аренды, связанного с арендой производственного оборудования (сервера) у нерезидента Беларуси, может потребовать некоторых корректировок.

Компания «ПВТ Айти Старт» заключила договор 1 января 2017 г. сроком на 5 лет, при этом ежегодные арендные платежи составляют 50 тыс. USD с погашением образовавшейся задолженности в конце каждого года (то есть 31 декабря), и в конце срока аренды оборудование будет возвращено арендодателю. Экономический срок службы сервера составляет 10 лет.

Как фирма «ПВТ Айти Старт» должна пересмотреть свою финансовую отчетность в соответствии с IFRS 16, используя как полностью ретроспективный, так и модифицированный ретроспективный подход?

В нашем случае, учитывая, что договор операционной аренды был заключен с нерезидентом, при проведении всех расчетов и пересчетов за срок аренды будет использоваться учетная ставка в размере 3% годовых.

### **НЕБОЛЬШОЕ ЗАМЕЧАНИЕ О СТАВКЕ ДИСКОНТИРОВАНИЯ**

Если вы являетесь арендатором, то следует очень осторожно подходить к выбору соответствующей ставки дисконта, поскольку ее определение в МСФО (IAS) 17 начиная с 2019 г. больше не применяется.

Приведем новое определение из МСФО (IFRS) 16, которое гласит, что процентная ставка, заложенная в договоре аренды, — это процентная ставка, при использовании которой приведенная стоимость (а) арендных платежей и (б) негарантированной ликвидационной (то есть остаточной) стоимости становится равна сумме (1) справедливой стоимости базового актива и (2) первоначальных прямых затрат арендодателя. То есть вы должны дисконтировать в размере процентной ставки, заложенной в договоре:

- арендные платежи;
- негарантированную остаточную (ликвидационную) стоимость;
- справедливую стоимость базового актива;
- первоначальные прямые расходы арендодателя.

Это очень сложно и иногда нереально, потому что, согласитесь, большинство арендодателей (если не все) не будут делиться информацией о негарантированной остаточной стоимости арендованного имущества и своими первоначальными прямыми затратами.

Поэтому большинству арендаторов необходимо будет использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств, то есть ставку, по которой они смогут получить новые займы для приобретения того же актива с аналогичными условиями.

Это весьма субъективная величина, конечно, но, по крайней мере, это все же более реалистично, чем запрашивать у вашего арендодателя такую дополнительную информацию в большинстве случаев.

В приведенном далее числовом примере давайте предположим, что заданные 3% — это и есть ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором — фирмой «ПВТ Айти Старт».

#### ***ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ДОГОВОРА АРЕНДЫ ПО МСФО (IFRS) 16 И МСФО (IAS) 17***

Прежде чем приступить к составлению записей в учете согласно МСФО (IFRS) 16 и прекратить отражение операционной аренды по договору в соответствии с МСФО (IAS) 17, необходимо четко уяснить для себя, как представлять результаты исполнения данного договора в финансовой отчетности согласно правилам обоих стандартов.

#### ***ДОГОВОР ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 17***

Здесь все очень просто и понятно: фирма «ПВТ Айти Старт» должна была отражать все арендные платежи по операционной аренде непосредственно в составе отчета о прибыли или убытках.

#### ***ДОГОВОР ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ ПО МСФО (IFRS) 16***

Согласно МСФО (IFRS) 16 фирме «ПВТ Айти Старт» необходимо признать актив в форме права пользования (ROU) и обязательство по аренде.

Обязательство по аренде рассчитывается как все арендные платежи, не уплаченные на дату начала договора, дисконтированные по

процентной ставке, подразумеваемой в договоре аренды, или же по ставке привлечения дополнительных заемных средств арендатором.

Необходимые для данного случая расчеты приведены в табл. 1:

Таблица 1

Период	Арендный платеж, USD	Коэффициент дисконтирования*	Осовремененная оценка арендного платежа, USD
2017	50 000	0,971	48 544
2018	50 000	0,943	47 130
2019	50 000	0,915	45 757
2020	50 000	0,888	44 425
2021	50 000	0,863	43 131
Всего	250 000		228 987

Итак, мы рассчитали арендное обязательство.

Актив на сумму права аренды (ROU) равняется обязательству по аренде на дату начала действия договора плюс первоначальные прямые затраты арендатора плюс некоторые другие суммы, но в этом случае у нас нет таких данных. Поэтому в данном примере актив на сумму права аренды (ROU) будет оцениваться в сумме обязательства по аренде.

Согласно IFRS 16 первоначальная запись в журнале будет выглядеть так:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): 228 987 USD;

Кредит Обязательство по аренде: 228 987 USD.

Впоследствии фирме «ПВТ Айти Старт» необходимо будет обратить внимание на следующие две вещи:

1. Амортизацию актива в форме права пользования (ROU): допустим, применяется прямолинейный метод в течение срока аренды 5 лет, таким образом, сумма ежегодной амортизации составит 45 797 USD в год (228 987 / 5).

2. Арендные платежи: каждый арендный платеж в размере 50 000 USD делится между погашением арендного обязательства и процентами.

Все это представлено в табл. 2:

Таблица 2

Период	Арендное обязательство на начало года (A)	Арендный платеж	Процентные платежи (B = A * 0,03)	Уменьшение арендного обязательства (C = 50 000 – B)	Арендное обязательство на конец года (D = A – C)
2017	228 987	50 000	6 870	43 130	185 857
2018	185 857	50 000	5 576	44 424	141 433
2019	141 433	50 000	4 243	45 757	95 676
2020	95 676	50 000	2 870	47 130	48 546
2021	48 546	50 000	1 456	48 546	0
Всего		250 000	21 015	228 987	x

### **СРАВНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО МСФО (IAS) 17 И МСФО (IFRS) 16**

Чтобы рассчитать корректировку капитала, относящуюся к данному договору, давайте рассчитаем результаты влияния операционной аренды на отчет о прибыли или убытках в отдельные годы в соответствии с IAS 17 и IFRS 16:

Таблица 3

Период	IAS 17	IFRS 16			Разница (влияние на капитал) (E = D – A)
	Арендная плата (A)	Проценты (B)	Амортизация (C)	Всего (D = B + C)	
2017	50 000	6 870	45 797	52 667	2 667
2018	50 000	5 576	45 797	51 373	1 373
2019	50 000	4 243	45 797	50 040	40
2020	50 000	2 870	45 797	48 667	- 1 333
2021	50 000	1 456	45 797	47 253	-2 747
Всего	250 000	21 015	228 985	250 000	0

Как видно из таблицы, итоговое влияние на отчет о прибыли или убытках результатов применения как IAS 17, так и IFRS 16 составляет сумму на 250 000 USD, однако значение такого влияния за отдельные периоды в пределах 5 лет операционной аренды все же будет несколько отличаться.

Давайте посмотрим, как необходимо произвести корректировку капитала и как представить результаты пересчета при применении полного и модифицированного подходов.

### **ПОЛНЫЙ РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ ПОДХОД**

Фирма «ПВТ Айти Старт» применяет IFRS 16 при составлении своей финансовой отчетности за год, заканчивающийся 31 декабря 2019 г., и это означает, что датой перехода на этот стандарт является 1 января 2018 г.

Следовательно, нам также необходимо пересчитать все суммы за сравнительный период.

Большая часть работы была проделана выше (см. табл. 1–3), поэтому далее приведем только учетные записи:

1. Пересчет начальных сальдо за самый ранний представленный период (то есть ДО 1 января 2018 г.):

а) признание активов — права пользования арендованным имуществом (ROU) и обязательств по аренде:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): 228 987 USD;

Кредит Обязательство по аренде: 228 987 USD.

б) сторнирование арендных платежей до 1 января 2018 г. согласно МСФО (IAS) 17 (был только один платеж):

Дебет Денежные средства: 50 000 USD;

Кредит Нераспределенная (отложенная) прибыль (собственный капитал): 50 000 USD.

Как видите, мы не переместили денежные средства, поскольку вначале отменяются «старые записи», а затем делаются «новые записи».

Возникает Вопрос: почему проводится запись по статье нераспределенной прибыли, а не статье прибыли или убытков?

Только лишь потому, что запись делается на 1 января 2018 г., и на эту дату все счета прибылей и убытков за 2017 год были перенесены в нераспределенную прибыль;

в) учет арендных платежей до 1 января 2018 г. согласно МСФО (IFRS) 16 (был только один платеж):

Дебет Обязательство по аренде: 43 130 USD;

Дебет Нераспределенная прибыль (капитал): 6 870 USD — это запись на сумму процентов;

Кредит Денежные средства: 50 000 USD.

Примечание: цифры взяты из табл. 2 за 1 год (2017);

г) учет амортизации актива в форме права пользования (ROU) до 1 января 2018 г. согласно МСФО (IFRS) 16 (был только один год):

Дебет Нераспределенная прибыль (капитал): 45 797 USD;

Кредит Актив в форме права пользования (ROU): 45 797 USD.

Фактически вы можете сделать все 4 записи одновременно, и это будет выглядеть примерно так:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): 183 189 USD (228 986 USD, за вычетом амортизации 45 797 USD);

Дебет Нераспределенная прибыль (в капитале): 2 667 USD (–50 000 + 6 870 + 45 797), или см. таблицу 3 за 1 год);

Кредит Обязательство по аренде: 185 855 USD (228 986 USD, за вычетом погашения обязательств по аренде 43 131 USD или см. таблицу 2, 2017 год).

## 2. Пересчет сравнительного периода (2018 год).

Здесь вы только восстанавливаете 2-й арендный платеж. Приведем только обобщающую запись:

Дебет Обязательство по лизингу: 44 424;

Дебет Проценты (прибыль или убыток 2018 года): 5 576;

Дебет Амортизация (прибыль или убыток за 2018 г.): 45 797;

Кредит Актив в форме права пользования (ROU): 45 797;

Кредит Операционные расходы по аренде (прибыль или убыток от 2018 года): 50 000.

Примечание: цифры взяты из таблицы 2 для 2018.

## 3. Пересчет текущего периода (год 2019).

Естественно, что вы уже применили IFRS 16, поэтому нет никакой необходимости в регулировочных записях за 2019 год.

Если вы применяете полный ретроспективный подход, проблема заключается в том, что вы должны будете привести сравнительные данные за сравнительный период — в данном случае 2018 год — рассчитанные согласно как МСФО (IAS) 17, так и МСФО (IFRS) 16:

для составления финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2018 г., вы по-прежнему применяете МСФО (IAS) 17, поэтому ваши текущие показатели за 2018 год соответствуют МСФО (IAS) 17, но

для составления финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2019 г., вы применяете новый МСФО (IFRS) 16, а ваши сравнительные данные должны указываться в соответствии с теми же правилами.

Как же тогда будут выглядеть ваши финансовые отчеты?

Вот что получится в результате расчетов (табл. 4):

**Таблица 4: Отчет о финансовом положении (фрагмент), USD**

	2019 г.	12-31-2018 (пересчитанный)	1-1-2018 (пересчитанный)
Актив в форме права пользования	91 594	137 391	183 189
Капитал — накопленная прибыль (результат пересчета)	4 080	4 040	2 667
Обязательства по аренде:			
А) долгосрочное	48 546	95 676	141 433
Б) краткосрочное	47 130	45 757	44 424
Всего	95 676	141 433	185 857

Все числа, относящиеся к обязательству по аренде, взяты из табл.

2.

Фрагмент отчета о совокупном (полном) доходе (прибыли) (табл. 5):

**Таблица 5: Отчет о совокупном доходе, USD**

	2019	2018 (пересчитанный)
Амортизация актива в форме права пользования	45 797	45 797
Проценты (арендные обязательства)	4 243	5 576

Теперь давайте рассмотрим модифицированный подход.

В соответствии с измененным подходом фирме «ПВТ АйТи Старт» необходимо произвести корректировку капитала на 1 января 2019 г., то есть в начале текущего отчетного периода.

Сравнительные числа остаются такими же, как были представлены ранее, поэтому пересчет не производится.

Этот способ значительно проще применять, чем полный ретроспективный подход, потому что вы не повторяете цифры предыдущих лет.

Однако ценой такого подхода является меньшая сопоставимость полученной информации. Сложно сравнить результаты текущего 2019 года, составленного по МСФО (IFRS) 16, с данными предыдущего года, полученными на основе применения МСФО (IFRS) 16, и сделать вывод об изменениях сумм по аренде.

Просто убедитесь сами на основе приведенных далее фрагментов финансовых отчетов за 2019 год.

Но сначала давайте составим записи в учете:

1. Пересчет начальных сальдо на 1 января 2019 г.:

а) признание активов и обязательств по аренде:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): 228 986 USD;

Кредит Обязательство по аренде: 228 986 USD;

б) сторнирование арендных платежей до 1 января 2019 г., отраженных в отчетности согласно МСФО (IAS) 17 (их в нашем примере было два):

Дебет Денежные средства: 100 000 USD;

Кредит Нераспределенная прибыль (собственный капитал): 100 000 USD;

в) учет арендных платежей до 1 января 2019 г. согласно новому IFRS 16 (их было два):

Дебет Обязательство по лизингу: 87 555 USD;

Дебет Нераспределенная прибыль (капитал): 12 445 USD (то есть проценты);

Кредит Денежные средства: 100 000 USD.

Примечание: цифры взяты из таблицы 2 для 2017 и 2018 годов;

в) учет амортизации актива в форме права пользования (ROU) до 1 января 2019 г. согласно IFRS 16 (было 2 года):

Дебет Нераспределенная прибыль (капитал): 91 594 USD;

Кредит Актив в форме права пользования (ROU): 91 594 USD.

Как и в случае с полным подходом, можно сделать только одну общую запись транзакций вместо этих четырех:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): 137 391 USD (228 986 USD, за вычетом амортизации 45 797 USD \* 2 года);

Дебет Нераспределенная прибыль (в капитале): 4 040 USD (– 100 000 + 12 445 + 91 594), или см. таблицу 3 за 1 и 2 годы);

Кредит Обязательство по аренде: 141 431 USD (228 986 USD, за вычетом сумм погашения обязательств по аренде 43 131 USD и 44 425 USD (или см. таблицу 2 за 2017 и 2018 годы)).

Примечание. Актив в форме права пользования был рассчитан выше, как будто бы всегда применялся МСФО (IFRS) 16, поскольку это было проще, так как были рассчитаны все приведенные выше значения.

Однако можно оценить актив в форме права пользования в размере обязательства по аренде. Это было бы еще проще, потому что вам не пришлось бы пересчитывать актив в форме права пользования за прошлые периоды. Просто рассчитывается обязательство по аренде, равное текущей стоимости оставшихся арендных платежей, и все.

В результате получим следующие показатели финансовой отчетности фирмы «ПВТ АйТи Старт»:

Обратите внимание, что в колонке данных 2018 года имеются нули — причина очевидна. Мы представляем данные за предыдущий год в соответствии с МСФО (IAS) 17, и в соответствии с МСФО (IAS) 17 у фирмы «ПВТ АйТи Старт» не было обязательств по аренде и актива в форме права пользования.

**Таблица 6: Отчет о финансовом положении (фрагмент), USD**

	2019	2018
Актив в форме права пользования	91 594	0
Капитал — накопленная прибыль (эффект пересчета)	4 080	0
Обязательства по аренде:	48 544	0
А) долгосрочное;	47 130	0
Б) краткосрочное	95 674	0

**Таблица 7: Отчет о совокупном доходе (фрагмент), USD**

	2019	2018
Расходы по операционному лизингу	0	50 000
Амортизация актива в форме права пользования	45 797	0
Проценты (арендное обязательство)	4 243	0

**IFRS 16 Leases: ВЛИЯНИЕ НА УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

IFRS 16 Leases (МСФО (IFRS) 16 «Аренда») вводит существенные изменения в учет и финансовую отчетность лизингополучателя, требуя от арендатора признать активы и обязательства в балансе почти для всех договоров аренды. IASB (Совет по МСФО) принял решение внести эти изменения с целью разрешения ряда вопросов, возникающих у пользователей финансовых отчетов в связи с забалансовым (внебалансовым) учетом арендного имущества у лизингополучателей. Следует отметить, что учет и отчетность лизингодателей очень мало изменятся после начала применения ими МСФО (IFRS) 16. Это связано с тем, что пользователи финансовых отчетов в целом удовлетворены тем, как осуществляется в настоящее время отражение лизинговых операций в учете и финансовой отчетности самими лизингодателями. Поэтому IASB (Совет по МСФО) пришел к выводу о том, что внесение существенных изменений в учет и отчетность лизингодателя в настоящее время не будет отвечать критерию затраты — выгоды. Вместо этого IFRS 16 Leases сохраняет модель учета и отчетности лизингодателя, изложенную в IAS 17 Leases (МСФО (IAS) 17 «Аренда»). Однако он (IFRS 16 Leases) вводит некоторые дополнительные требования к раскрытию информации для арендодателей, включая информацию об остаточном риске активов.

**ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДАТОРА**

*Стандарт исключает классификацию аренды лизингополучателями на операционную аренду или финансовый лизинг.*

Новый стандарт отменяет классификацию аренды для лизингополучателей как на операционную аренду, так и на финансовую аренду. Вместо этого, применяя положения IFRS 16, лизингополучатель будет учитывать почти все лизинговые сделки по методике, применяемой в настоящее время к учету финансовой аренды. В первую очередь это означает, что в самом начале срока действия арендного договора лизингополучатель признает как актив, так и обязательство в своем учете и отчетности. Активы представляют собой право арендатора использовать имущество, полученное на основе договора аренды, в течение всего срока аренды. IFRS 16 называет такой актив как «право на использование». Обязательство отражает обязанность (обязательство)

лизингополучателя по условиям договора произвести необходимые платежи арендодателю на протяжении всего срока аренды.

Таким образом, арендатор отражает в своем бухгалтерском учете и отчетности в качестве активов свое право пользования арендованным имуществом и обязательства по такому имуществу аналогично любым другим внеоборотным активам и финансовым обязательствам.

Для такого актива, как право использования, лизингополучатель будет признавать амортизационные отчисления в отчете о прибылях и убытках на протяжении всего срока аренды, рассчитываемые, как правило, линейным методом. Согласитесь, что это очень похоже на учет собственных объектов основных средств.

Что же касается учета обязательств по лизингу, то лизингополучатель признает их как процентные расходы в отчете о прибылях и убытках аналогично другим похожим финансовым обязательствам. Это означает, что учет у арендатора, применяющего IFRS 16, оказывает такое же влияние на его финансовую отчетность, как и учет финансируемой покупки актива со стоимостью, аналогичной стоимости права пользования объектом аренды у лизингополучателя.

### **ИСКЛЮЧЕНИЯ ПРИ ПРИЗНАНИИ**

IFRS 16 содержит два исключения при признании объектов учета и отчетности для лизингополучателей. Первое исключение предназначено для краткосрочной аренды, которая определяется как лизинг со сроком аренды 12 месяцев или менее. Второе исключение относится к аренде малоценных активов, таких как телефоны, персональные компьютеры или малоценная офисная мебель. Рассматривая вопросы освобождения от учета по договору аренды малоценных активов, IASB имел в виду аренду новых активов со стоимостью в размере порядка \$5,000 или менее. Исключение применяется на абсолютной основе, независимо от размера суммы лизингового договора или существенности. Это означает, что арендатор не должен «доказывать», что аренда, подпадающая под данное изъятие, является несущественной.

Исключения предназначены также для таких договоров лизинга, которые часто повторяются у арендатора, но их реальное влияние на финансовую отчетность бывает очень низким. В отношении этих договоров IASB установил, что стоимость признания права пользования активами и обязательств по лизингу, вероятно, перевешивает ожидаемые выгоды. Вместо этого лизингополучатель может выбрать для учета аренды, подпадающей под исключение, вариант, аналогичный сегодняшней операционной аренде, — признав лизинговые платежи в качестве расходов в течение срока аренды, как правило, линейным методом. Лизингополучатель не должен предоставлять раскрытие информации в финансовой отчетности (балансе), относящееся к аренде, подпадающей под исключения. Следовательно, при применении IFRS 16 арендаторам не требуется фиксировать какую-либо дополнительную информацию об аренде, подпадающей под исключения, сверх

информации, которая в настоящее время представляется в рамках учета текущей операционной аренды.

### **ВЛИЯНИЕ НА ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОЙ ПОЗИЦИИ**

Лизингополучатель, который заключает договор, подпадающий под понятие операционной аренды в настоящее время, будет показывать более высокую стоимость внеоборотных активов и финансовых обязательств в финансовой отчетности в случае применения положений IFRS 16. Для любой компании с существенным размером операционной аренды этот эффект будет значительным. Также будет происходить относительно небольшое уменьшение общего капитала предприятия или его чистых активов — это связано с тем, что права пользования активами обесцениваются быстрее, чем уменьшаются обязательства по лизингу. Поэтому в любой момент между началом и концом аренды размер права пользования будет несколько меньше, чем сумма лизингового обязательства. Также будет происходить изменение основных финансовых коэффициентов, которые рассчитываются на основании информации о стоимости активов и обязательств предприятия, как, например, коэффициенты леввериджа. Несомненно, что такие изменения, будут значительными для арендаторов с большими суммами операционной аренды.

### **ВЛИЯНИЕ НА ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКАХ**

*Когда лизингополучатель начнет применять IFRS 16, то у него сократятся операционные расходы и увеличатся финансовые.*

Обычно рассчитываемые прямолинейным способом расходы по операционной аренде, которые лизингополучатель признал при применении IAS 17, будут заменены амортизационными отчислениями по активам права пользования и процентными расходами по лизинговым обязательствам. Следовательно, при применении арендатором IFRS 16 произойдет сокращение операционных расходов и увеличение финансовых затрат. Это означает, что такие показатели доходности предприятия, как операционная прибыль, EBIT и EBITDA, станут выше.

Лизингополучатель обычно признает амортизационные отчисления по активам права пользования на основе применения прямолинейного метода расчета таких отчислений, в то время как процентные расходы сокращаются в течение срока аренды, поскольку периодически производятся лизинговые платежи. Это означает, что для конкретного договора аренды общая сумма расходов по аренде будет сокращаться каждый год по мере их погашения. Это отличается от сегодняшних операционных расходов, рассчитываемых на прямолинейной основе. Однако эта разница в сумме расходов, как ожидается, будет незначительной для большинства арендаторов.

Это связано с тем, что, если у лизингополучателя есть целый портфель лизинга, который начинается и заканчивается в разные отчетные периоды, влияние на отчет о прибылях или убытках новых арендных договоров с относительно более высокими процентными расходами будет сбалансировано лизингом по заканчивающимся

договорам с относительно более низкими процентными расходами. Следовательно, для большинства компаний показатели прибыли, которые рассчитываются на основании показателей, включающих в себя финансовые издержки, например, прибыль до налогообложения, как ожидается, будут в значительной степени не затронуты при применении IFRS 16.

### **ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

IFRS 16 требует от арендатора классифицировать денежные выплаты за основную часть обязательств по аренде в рамках финансовой деятельности, а также для процентной части лизингового обязательства аналогично другим процентным платежам. Следовательно, для арендатора с существенной операционной арендой применение IFRS 16 приведет к сокращению оттоков денежных средств по операционной деятельности и увеличению оттока денежных средств по финансовой деятельности.

### **ОБЩИЙ ЭФФЕКТ**

При применении IFRS 16 финансовые отчеты лизингополучателей станут более сопоставимыми с финансовыми отчетами аналогичных компаний, которые покупают свои активы, и обеспечат большую прозрачность в отношении финансового левериджа лизингополучателя и используемого капитала. В целом, такой учет обеспечит более точное представление о финансовом положении лизингополучателя, чем это происходит в настоящее время при применении IAS 17.

## 2 ОБЕСЦЕНЕНИЕ ГУДВИЛЛА

***В настоящее время существует два способа оценки гудвилла, который возникает при приобретении дочерней компании, и каждый из них сопровождается несколько иным вариантом расчета суммы обесценения.***

В данной статье рассмотрим оба способа оценки гудвилла после приобретения дочерней компании, а также каждый из вариантов проверки гудвилла на обесценение.

### КАК РАССЧИТАТЬ ГУДВИЛЛ

Традиционная оценка гудвилла при приобретении дочерней компании основывается на превышении справедливой стоимости вознаграждения, предоставляемого материнской компанией, над долей материнской компании по справедливой стоимости приобретенных чистых активов. Этот метод может упоминаться как пропорциональный метод. Он определяет только гудвилл, который связан с материнской компанией.

Второй метод оценки гудвилла при приобретении дочерней компании основывается на сравнении справедливой стоимости всей дочерней компании (что обычно представляется справедливой стоимостью вознаграждения, выплачиваемого материнской компанией, и справедливой стоимостью неконтролируемого пакета) со справедливой стоимостью чистых активов приобретенной дочерней компании. Этот метод можно назвать валовым, или метод полного гудвилла. Он определяет гудвилл, который относится ко всей дочерней компании, то есть гудвилл, который является одновременно приходящийся на долю материнской компании и неподконтрольную долю (the non-controlling interest (далее – NCI)).

Рассмотрим расчет гудвилла на примере.

#### **Пример**

*Фирма «К» приобретает 80% акций в капитале фирмы «Т» за \$1 000. Справедливая стоимость чистых активов фирмы «К» на эту дату составляет \$800. Справедливая стоимость NCI на эту дату (то есть справедливая стоимость акций, не приобретенных фирмой «К») составляет \$200.*

*Необходимо:*

*1. Вычислить гудвилл в процессе приобретения фирмы «Т» по пропорциональному методу.*

*2. Рассчитать валовой гудвилл (gross or full goodwill) по приобретению фирмы «Т», с использованием справедливой стоимости NCI.*

#### **Решение:**

1. Возникающий при приобретении фирмы гудвилл с использованием пропорционального метода рассчитывается путем сопоставления стоимости платежа со стоимостью доли, которую материнская компания приобретает в чистых активах дочерней компании, и представляет собой

стоимостную оценку гудвилла дочерней компании, но которая относится к материнской компании.

Сумма инвестиций материнской компании по справедливой стоимости		\$ 1000
Минус стоимость доли материнской компании по справедливой стоимости приобретенных чистых активов купленной компании	(80% x \$800)	(\$640)
Гудвилл, относящийся к материнской компании		\$360

1. Валовый гудвилл рассчитывается путем сопоставления справедливой стоимости всего бизнеса со всей справедливой стоимостью чистых активов дочерней компании, и позволяет оценить весь гудвилл дочерней компании, относящийся как к доле материнской компании, так и к NCI.

Сумма инвестиций материнской компании по справедливой стоимости		\$1 000
Справедливая стоимость NCI		\$200
Минус справедливая стоимость приобретенных чистых активов купленной компании	(100% x \$800)	(\$800)
Валовый гувилл		\$400

Итак, мы получили валовый гудвилл в сумме \$400, гудвилл, относящийся к материнской компании в сумме \$360, а гудвилл, относящийся к NCI, составит сумму в \$40 на разницу между \$400 и \$360.

В рассмотренном примере гудвилл можно назвать премией, возникающей при приобретении. Такой гудвилл является положительным гудвиллом и учитывается в качестве нематериального актива на счетах группы, и также подлежит ежегодной проверке на обесценение.

В случае если осуществляется покупка дочернего предприятия со скидкой (bargain purchase), то есть возникает отрицательный гудвилл, то такой результат рассматривается как прибыль и сразу же отражается в составе доходов.

### ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ОБЕСЦЕНЕНИЯ

Актив обесценивается, когда его балансовая стоимость превышает восстановительную (возмещаемую) стоимость. Восстановительная стоимость, в свою очередь, определяется как наибольшая из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, и стоимости использования; стоимость использования представляет собой текущую стоимость будущих денежных потоков.

Расчет обесценения осуществляется следующим образом.

#### **Пример 2**

*Компания имеет актив, балансовая стоимость которого \$1 600. Актив не переоценивался и подлежит проверке на обесценение.*

Если бы актив был продан, то он продавался бы за \$1 220, при этом были бы понесены дополнительные затраты в сумме \$20. (Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива составит \$1 200). Оценка текущей стоимости будущих денежных потоков, генерируемых активом, если активы были бы сохранены, составляет сумму в \$1 500. (Это оценка выгоды от использования актива.)

Определим сумму обесценения.

Итак, актив обесценивается, когда его балансовая стоимость превышает восстановительную стоимость, где восстановительная стоимость является наибольшей из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, и стоимости использования. В нашем случае, когда справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу составляет \$1 200, а стоимость использования актива составляет \$1 500, то восстановительная стоимость будет наибольшей из двух, то есть составит \$1 500.

Балансовая стоимость актива	\$1 600
Возмещаемая сумма	(\$1 500)
Убыток от обесценения	\$100

Убыток от обесценения должен быть записан в учете как уменьшение стоимости актива. Не существует каких-либо рекомендаций в отношении положений учетной политики по данному вопросу. В том случае, если возмещаемая стоимость превысила балансовую стоимость, нет никакого убытка от обесценения, и поскольку не существует такого понятия, как «прирост от обесценения», то не возникнет никакой необходимости в осуществлении какой-либо бухгалтерской записи.

Если актив впоследствии не переоценивается, то убыток от обесценения должен быть присоединен к прибыли. Убытки от обесценения представляют собой неденежные расходы, как, например, и амортизация, поэтому в отчете о движении денежных средств такие убытки будут вычитаться при приведении в соответствие операционной прибыли с денежными потоками, полученными от операционной деятельности, так же, как и амортизация.

Активы, как правило, подлежат проверке на обесценение, только если имеются признаки обесценения. IAS 36 Impairment of Assets приведены примеры таких обстоятельств, которые требуют проведения теста на обесценение.

Внешние причины:

снижение рыночной стоимости;

негативные изменения в технологии, рынках, экономике или законах;

повышение процентных ставок на рынке;

рыночная цена акций компании ниже их балансовой стоимости.

Внутренние причины:  
устаревание или физическое повреждение;  
актив является частью реструктуризации или предназначен для утилизации;  
экономические показатели компании оказались хуже, чем ожидалось.

### **ГУДВИЛЛ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ**

Такой актив, как гудвилл не существует в вакууме; он скорее возникает в бухгалтерском учете группы, поскольку он неотделим от чистых активов дочерней компании, которая только что была приобретена.

Проверка на обесценение гудвилла поэтому и происходит на уровне генерирующей деньги единицы, то есть на уровне совокупности активов, которые вместе создают независимый поток денежных средств. Генерирующей единицей, как предполагается, является дочерняя компания. Таким образом, при проведении теста на обесценение балансовая стоимость будет состоять из чистых активов и гудвилла дочернего общества и будет сравниваться с восстановительной (возмещаемой) стоимостью дочерней компании.

При расчете убытка от обесценения в отношении конкретного актива в рамках генерирующей единицы, несмотря на то что есть действительно обесцененные активы, первым все равно будет списываться убыток от обесценения именно гудвилла, с выведением остатка на пропорциональной основе.

Гудвилл, возникающий при приобретении дочерней организации, подлежит ежегодной проверке на обесценение. Это требование гарантирует, что стоимость такого актива, как гудвилл не завышена в учете и отчетности группы. Своеобразие гудвилла как актива проявляется в том, что он не может быть переоценен в большую сторону, так что любой убыток от обесценения будет автоматически покрываться за счет доходов. Гудвилл не считается систематически потребляемым или амортизируемым активом, таким образом, не существует никакого требования стандартов в отношении его систематической амортизации.

### **ПРОПОРЦИОНАЛЬНЫЙ ГУДВИЛЛ И ТЕСТ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ**

Когда гудвилл был рассчитан на пропорциональной основе, то для целей проведения теста на обесценение необходимо включить в тестируемую стоимость гудвилла, относящуюся к NCI.

Любой убыток от обесценения, который возникает при проведении теста, распределяется между гудвиллом материнской компании и дочки в существующей пропорции капитала материнской компании и NCI, и отражается в прибылях и убытках обеих компаний.

Любые суммы, списанные в уменьшение условной стоимости гудвилла, не повлияют на консолидированную финансовую отчетность и NCI. Любые суммы, списанные в уменьшение признанной стоимости

гудвилла, повлияют только на отчетность материнской компании, не влияя на NCI.

Если общая сумма убытка от обесценения превышает признанную и условную стоимость актива, то сумма превышения будет распределена между другими активами на пропорциональной основе. В последующем этот убыток будет разделен между материнской компанией и NCI в нормальной пропорции, в какой они делят прибыли и убытки.

### ПРИМЕР ТЕСТА НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ ПРОПОРЦИОНАЛЬНОГО ГУДВИЛЛА

В конце года производится тест на обесценение у компании, владеющей 60% дочерней компании. На дату проведения теста балансовая стоимость чистых активов дочерней компании составила \$500, и гудвилл, относящийся к материнской компании, составил \$600, а восстановительная (возмещаемая) стоимость дочерней компании составила \$1 400.

При проведении теста на обесценение пропорционального гудвилла в первую очередь необходимо пересчитать его в его валовое значение.

Пропорциональный гудвилл	Валовый гудвилл	Гудвилл, включающий условно непризнанную NCI
\$600 x	100 / 60 =	\$ 1 000

Теперь для целей проведения теста на обесценение гудвилл в сумме \$1 000 вместе с чистыми активами в размере \$500 формируют балансовую стоимость генерирующей единицы.

### ТЕСТ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Балансовая стоимость	
Чистые активы	\$500
Гудвилл	\$1 000
Сумма	\$1 500
Восстановительная стоимость	(\$1 400)
Убыток от обесценения	\$100

Убыток от обесценения не превышает сумму признанного и непризнанного гудвилла, поэтому есть только гудвилл, который был обесценен. Остальные активы не обесценены. Поскольку пропорциональный гудвилл имеет отношение только к родительской компании, то полученный убыток не повлияет на NCI.

Только доля убытка от обесценения гудвилла материнской компании будет записана в сумме  $60\% \times \$100 = \$60$ .

Убыток от обесценения будет использоваться для уменьшения стоимости гудвилла, поэтому нематериальный актив в виде гудвилла в отчетности группы будет показан в сумме \$540 (\$600 - \$60). В групповом отчете о финансовом положении накопленная прибыль будет снижена на \$60. И не будет отражаться никакое влияние на NCI.

В групповом отчете о прибылях и убытках, убыток от обесценения в размере \$60 будет показан в качестве дополнительных операционных расходов. Никакое влияние на NCI также не будет отражаться.

## ВАЛОВЫЙ ГУДВИЛЛ И ТЕСТ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Если гудвилл был рассчитан как валовый (полный), то в этом случае все составляющие в процессе проведения теста на обесценение были уже записаны последовательно в полном объеме. Любые убытки от обесценения (относится ли он к валовому гудвиллу или другим активам) будут распределены между материнской компанией и NCI в нормальной пропорции, в которой они обычно распределяют прибыли и убытки.

### Пример теста на обесценение валового (полного) гудвилла.

В конце года производится тест на обесценение гудвилла дочерней компании на 80%. На дату рассмотрения обесценения балансовая стоимость чистых активов составила \$800, а валовой гудвилл составил сумму в \$600 (из которых \$80 относится к NCI), и восстановительная стоимость дочерней компании составляет сумму в \$1 000.

В данном случае тест на обесценение, по сути, представляет собой тест на обесценение чистых активов дочерней компании и ее гудвилла, поскольку они обе (материнская и дочерняя компании) образуют генерирующую денежные потоки единицу, для которой существует возможность установить ее возмещаемую сумму.

Балансовая стоимость	
Чистые активы	\$800
Гудвилл	\$600
Сумма	\$1 400
Восстановительная стоимость	\$1 000
Убытки от обесценения	\$400

Убыток от обесценения будет применяться для уменьшения стоимости гудвилла, так что нематериальный актив гудвилл будет отражаться в групповом отчете о финансовом положении в сумме \$200 (\$600 - \$400).

В разделе «Капитал» группового отчета о финансовом положении накопленная прибыль будет снижена на долю убытка от обесценения валового гудвила материнской компании, то есть на \$320 (80% x \$400), и NCI уменьшенной на долю NCI, то есть \$80 (20% x \$400).

В отчете о прибылях и убытках убыток от обесценения в размере \$400 будет отражен как дополнительные операционные расходы. Убыток от обесценения, относящийся к валовому гудвиллу дочерней компании, уменьшит NCI в составе прибыли дочерней компании за год на \$80 (20% x \$ 400).

### **НЕКОТОРЫЕ ЗАМЕЧАНИЯ**

Стоит обратить внимание на очевидную аномалию в отношении порядка бухгалтерского учета валового гудвилла и убытков от обесценения, относящихся к NCI. Гудвилл, относящийся к NCI, в рассмотренном примере оценивается в \$80. Это означает, что гудвилл оценивается на \$80 больше, чем если бы он оценивался на пропорциональной основе; аналогичным образом, NCI оценивается также на \$80 больше только за счет того, что был оценен по справедливой стоимости на дату приобретения.

Разделение валового гудвилла между гудвиллом материнской компании и гудвиллом, имеющим отношение к NCI, определяется относительной величиной NCI при приобретении к сумме инвестиций материнской компании. Тем не менее, когда речь идет о распределении убытков от обесценения, приходящихся на списание гудвилла, эти убытки распределяются в нормальной пропорции, в которой материнская компания и NCI делят прибыли и убытки, то есть в данном случае 80% / 20%.

Это и объясняет то, что NCI приписываются лишь \$80 из \$600 всего валового гудвилла; а когда валовой гудвилл был обесценен на \$400 (то есть две трети от его стоимости), то NCI передаются только \$80 из этого убытка, представляя весь гудвилл, относящийся к NCI.

### 3 КАПИТАЛ ОРГАНИЗАЦИИ: ЕГО ОПРЕДЕЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

По существу, в финансовых отчетах представляются два класса капитала (capital): долговой капитал (или обязательства (debt)), и собственный капитал (equity). Однако долги и долевые инструменты могут иметь разные уровни выражаемых прав, доходности и рисков. Когда предприятие выпускает какой-то финансовый инструмент, ему прежде всего необходимо определить класс капитала, к которому этот финансовый инструмент относится, то есть либо к обязательствам, либо к собственному капиталу. Результат такой классификации может существенно повлиять на финансовые результаты деятельности и финансовое положение (позицию) компании. Классификация обязательства существенно влияет на коэффициенты финансового рычага компании и приводит к необходимости возникновения платежей, в том числе и процентов, которые приводят к уменьшению прибыли предприятия. Классификацию же собственного капитала компании можно рассматривать как размывание существующих интересов собственников в собственном капитале.

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

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

Не существует формализованного определения финансового капитала до настоящего времени; финансовый капитал определяется по-разному: как собственный капитал, принадлежащий акционерам, или как собственный капитал плюс заемный капитал, включая финансовую аренду. Такие разные подходы, как правило, влияют на то, как измеряется капитал, что влияет на финансовый показатель доходности используемого капитала (ROCE). Понимание того, что предприятие рассматривает как капитал и какова его стратегия управления таким капиталом, важно для всех компаний, а не только для банков и страховых компаний. Пользователи финансовых отчетов имеют разные

взгляды на то, что важно для них при анализе капитала. Некоторые пользователи акцентируют внимание на исходном инвестиционном капитале, другие — на капитале, отраженном в финансовой отчетности (бухгалтерском капитале), а третьи — на показателе рыночной капитализации.

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

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

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

В результате IAS 1 требует, чтобы компания раскрывала информацию, которая позволяет пользователям оценивать цели, политику и процессы компании для управления капиталом. Эта цель достигается путем раскрытия качественных и количественных данных.

Первые должны включать в себя описательную информацию, то, как компания управляет своим капиталом, независимо от того, существуют ли какие-либо внешние требования к размеру и структуре капитала, и как эти требования включены в систему управления капиталом. Некоторые компании рассматривают свои финансовые обязательства как часть их капитала, в то время как другие компании рассматривают капитал как результат исключения некоторых компонентов собственного капитала — например, из-за хеджирования денежных потоков.

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

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

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

В дополнение к годовому отчету в этом случае инвестор может найти подробную информацию о структуре капитала предприятия, когда предприятие участвует в сделке, например, по продаже облигаций или акций. Считается вполне естественным, что предприятие должно составить таблицу о капитализации в проспекте эмиссии, отражающую влияние транзакций на структуру капитала. В таблице обычно могут быть показаны имущественные права и долговые обязательства организации,

а также могут быть показаны потенциальные источники финансирования. Таблица капитализации может представлять собой и проформу влияния событий, которые произойдут в результате, например, возможной автоматической конвертации привилегированных акций, выпуска обыкновенных акций или использования предлагаемой выручки для погашения долга или других целей.

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

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

Существует много подходов как к определению термина «капитал», так и к структуре капитала компании, что неудивительно, учитывая трудности с поиском источников информации о капитале и разнообразием бизнес-моделей в экономике. Потребности в капитале очень специфичны для бизнеса и зависят от многих факторов, таких как долговые обязательства и сохранение долговых рейтингов. Разнообразие информации и несогласованность в области раскрытия капитала не способствуют процессу принятия решений инвесторами.

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

#### **4 КОНЦЕПЦИЯ ПРИБЫЛИ И УБЫТКОВ И ПРОЧЕЙ СОВОКУПНОЙ ПРИБЫЛИ И УБЫТКОВ В IFRS: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ**

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

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

Прибыль или убыток включает все статьи доходов или расходов (включая корректировки реклассификации), за исключением тех статей доходов или расходов, которые признаны в OCI по мере необходимости или разрешены же отдельными МСФО.

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

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

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

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

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

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

какие статьи должны быть представлены в OCI, привело к непоследовательному использованию самого термина OCI в МСФО.

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

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

Возникает реальное ощущение того, что сам OCI превратился в «сметник» для специфических доходов и убытков, сущность которых не совсем понятна для составителей и пользователей (особенно в Беларуси, вследствие специфики применяемой экономической модели), а также из-за отсутствия четкого определения тех статей, которые должны быть включены в OCI в финансовой отчетности. Поэтому многие составители и пользователи отчетности вообще игнорируют статьи OCI только лишь потому, что изменения в OCI не вызываются операционными денежными потоками, используемыми ими для целей прогнозирования будущей деятельности предприятия. Показатели финансовой эффективности не определены в Концептуальной основе, но они могут рассматриваться как отражение той стоимости, которую предприятие сформировало за

отчетный период и которую (стоимость) можно оценить на основе статей из других финансовых отчетов, кроме отчета о прибыли или убытках и прочего совокупного дохода. Примерами могут служить отчет о движении денежных средств и раскрытия информации, относящиеся к операционным сегментам. Представление данных в отчете о прибылях и убытках и OCI должно позволять пользователю отслеживать показатели финансовой эффективности, включая суммы, сроки (распределение по времени) и неопределенности будущих чистых притоков денежных средств предприятия и то, насколько эффективно и результативно менеджмент предприятия выполнял свои обязанности в отношении управления ресурсами организации.

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

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

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

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

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

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

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

Другое предложение состоит в том, что понятие ОСІ следует ограничить, перейдя к применению в этом случае более узкого подхода к самому термину ОСІ. Исходя из этого в ОСІ должны включаться только те несоответствия прибыли и убытков, которые будут впоследствии реклассифицированы из статей капитала в P/L.

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

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

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

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

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

## 5 КАК УЧИТЫВАТЬ ЗЕМЛЮ В БЕЛАРУСИ СОГЛАСНО МСФО

За очень редкими исключениями, вся земля в Беларуси находится в собственности правительства и сдается в аренду (в постоянное, временное пользование и т.п.) на ограниченный период. Не имеет значения, какие основные средства (кроме самой земли) были или будут построены на этой земле, все равно использование земли будет происходить в рамках договора аренды земли.

Отдельные объекты основных средств, построенных на такой земле, часто просто продаются. Интересы всех сторон, в том числе будущих покупателей объектов, регулируются договорами гражданско-правового характера.

И по сути, и по форме новые «владельцы» таких объектов являются арендаторами самого права аренды земельных участков и зданий. В соответствии с IFRS земли и отдельные объекты основных средств в рамках договоров аренды должны рассматриваться отдельно для целей классификации аренды в соответствии с действующим IAS 17 и будущим IFRS 16.

Когда договор аренды включает в себя одновременно земельные участки и другие объекты основных средств, то предстоит задача классификации каждого элемента в качестве финансовой или операционной аренды отдельно. (За исключением случаев, когда сумма, по которой первоначально будет признана земля, будет незначительна, тогда в этом случае земля и другой объект основных средств могут рассматриваться как единое целое с целью классификации аренды. В таком случае экономическая жизнь объектов основных средств считается экономической жизнью всего предмета лизинга).

При определении того, является ли земля объектом операционного или финансового лизинга, принимается во внимание тот факт, что земля обычно имеет неопределенную по продолжительности экономическую жизнь, что делает большинство земельных участков предметом договоров оперативного лизинга.

Тем не менее это не всегда так. Земля как предмет аренды может быть проклассифицирована как финансовая аренда, если значительные риски и выгоды, связанные с землей в течение срока аренды, были бы переданы от арендодателя к арендатору, несмотря на то что не происходило передачи права собственности. Например, рассмотрим 999-летнюю аренду земли и зданий. В этой ситуации существенные риски и выгоды, связанные с землей в течение срока аренды, были бы переданы арендатору, несмотря на отсутствие передачи права собственности.

Раздельная оценка и выделение земельных участков и прочих объектов основных средств не требуется, если интерес арендатора и в земельных участках, и в зданиях, и т.п. объектах классифицируется как инвестиционная собственность в соответствии с IAS 40, и в качестве основной оценочной модели принимается модель оценки по справедливой стоимости.

Проблема классификации усложняется, если отдельные объекты (земля, здания и т.п.) в дальнейшем классифицируются в соответствии с IAS 16, Property, Plant and Equipment и IAS 40, Investment Properties.

### **IAS 16**

В соответствии с IAS 16 земля и здания являются отдельными активами, и поэтому учитываются отдельно, даже если они приобретаются вместе. Земля имеет неограниченный срок полезного использования и, следовательно, не подлежит амортизации. Здания же имеют ограниченный срок полезного использования и, следовательно, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором стоит здание, не влияет на определение амортизируемой стоимости здания.

### **IAS 40**

Имущество, которое проводится арендатором по договору операционной аренды, может быть классифицировано и учитываться как инвестиционная собственность при условии, что:

остальные условия определения инвестиционной собственности полностью выполняются;

операционная аренда учитывается, как если бы это был финансовый лизинг в соответствии с IAS 17, Leases;

арендатор использует модель учета по справедливой стоимости для инвестиционной недвижимости.

Арендатор не может выбирать между учетом по первоначальной стоимости (фактической себестоимости) и учетом по модели справедливой стоимости в отношении инвестиционной стоимости в рамках операционной аренды. Стандарт требует, чтобы такая инвестиционная собственность была оценена с использованием модели справедливой стоимости.

IAS 40 является зависимым от требований IAS 17 к классификации аренды, учета финансовой и операционной аренды, а также для некоторых раскрытий информации, имеющих отношение к арендуемой инвестиционной собственности. Когда имущество находится в аренде по договору операционной аренды, классифицируется и учитывается как инвестиционная собственность, то в этом случае IAS 40 имеет преимущество перед IAS 17, требуя, чтобы аренда учитывалась, как если бы это была финансовая аренда.

## ИЛЛЮСТРАЦИЯ РАЗЛИЧНЫХ СЦЕНАРИЕВ

### Сценарий 1: Долгосрочная аренда земли

Объект	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
Земля	IAS 16 (модель учета по себестоимости — первоначальной стоимости)	IAS 16 (модель переоценной стоимости)	IAS 40 (модель учета по себестоимости — первоначальной стоимости)	IAS 40 (модель справедливой стоимости)
Здания	IAS 16 (модель учета по себестоимости — первоначальной стоимости)	IAS 16 (модель переоценной стоимости)	IAS 40 (модель учета по себестоимости — первоначальной стоимости)	IAS 40 (модель справедливой стоимости)

Рассмотрим случай, когда земля классифицируется как объект финансового лизинга в соответствии с IAS 17, поскольку существенные риски и выгоды, связанные с землей в течение срока аренды в таком случае были переданы в аренду, несмотря на отсутствие передачи права собственности. Земля должна быть признана объектом учета в соответствии с IAS 16 (вариант 1 и 2) в том случае, если она занята владельцем, или же подлежать классификации и учету согласно IAS 40 (вариант 3 и 4), если она используется для получения доходов от ее передачи в аренду.

**Вариант 1.** Как земля, так и здания оцениваются по себестоимости, и представлены по статье «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) в отчете о финансовом положении. Начисление амортизации не требуется для объекта «земля»; тем не менее начисление амортизации должно производиться в отношении объектов зданий.

**Вариант 2.** Как земля, так и здания оцениваются по справедливой стоимости с отражением суммы изменения оценки объектов в капитале организации, и представлены по статье «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) в отчете о финансовом положении. Начисление амортизации не требуется для объекта «земля»; тем не менее начисление амортизации должно производиться в отношении объекта «здания».

**Вариант 3.** Как земля, так и здания оцениваются по себестоимости и представлены по статье «Инвестиционная собственность» (Investment property) в отчете о финансовом положении. Начисление амортизации не требуется для объекта «земля»; тем не менее начисление амортизации должно производиться в отношении объектов «здания».

**Вариант 4.** Как земля, так и здания оцениваются по справедливой стоимости и представлены по статье «Инвестиционная недвижимость» в отчете о финансовом положении. Не требуется начисление амортизации как по земле, так и по зданиям.

## Сценарий 2. Краткосрочная аренда земли

Объект	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
Земля	IAS 17	IAS 17	IAS 17	IAS 40
Здания	IAS 16 (модель учета по себестоимости или по первоначальной стоимости)	IAS 16 (модель переоценной стоимости)	IAS 40 (модель учета по себестоимости-первоначальной стоимости)	(модель справедливой стоимости) — как для земли, так и для здания

Объект «земля» классифицируется как операционная аренда в соответствии с IAS 17, поскольку он имеет неопределенную экономическую жизнь.

Объект «земля» должен быть признан в соответствии с IAS 17, поскольку предварительно оплаченные арендные платежи амортизируются в течение срока аренды. В качестве исключения земля может быть классифицирована как инвестиционная собственность при условии использования модели оценки по справедливой стоимости (вариант 4).

Объекты «здания» должны быть признаны в соответствии IAS 16 (вариант 1 и 2), если они заняты своим собственником, или же в соответствии с IAS 40 (вариант 3 и 4), если они используются для получения доходов от передачи в аренду.

**Вариант 1.** Объект «земля» оценивается в сумме предоплаченных арендных платежей, которые амортизируются в течение срока аренды. В то же время элемент здания оценивается по первоначальной стоимости и представлен по статье Property, Plant and Equipment в отчете о финансовом положении. Требуется начисление амортизации по объекту «здания».

**Вариант 2.** Объект «земля» оценивается в сумме предоплаченных арендных платежей, которые амортизируются в течение срока аренды. В то время объект «здания» измеряется по справедливой стоимости с отражением изменения суммы оценки в разделе капитала бухгалтерского баланса и представлением стоимости земли по статье Property, Plant and Equipment в отчете о финансовом положении. Требуется начисление амортизации по объекту «здания».

**Вариант 3.** Объект «земля» оценивается в сумме предоплаченных арендных платежей, которые амортизируются в течение срока аренды. В то время объект «здания» измеряется по первоначальной стоимости и представлен в рамках инвестиционной собственности в отчете о финансовом положении. Требуется начисление амортизации по объекту «здания».

**Вариант 4.** Как земля, так и здания оцениваются по справедливой стоимости и представлены по статье инвестиционной собственности в отчете о финансовом положении. Не требуется начисление амортизации по объектам «земля» и «здания».

**Сценарий 3. Стоимость объекта «земля» не является существенной**

Объект	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
Земля	Вся цена покупки будет рассматриваться как стоимость покупки здания			
Здания	IAS 16 (модель первоначальной стоимости)	IAS 16 (модель переоцененной стоимости)	IAS 40 (модель первоначальной стоимости)	IAS 40 (модель справедливой стоимости)

Поскольку стоимость объекта «земля» является несущественным, земля и здание рассматриваются как единое целое с целью классификации аренды. Экономическая жизнь зданий рассматривается как экономическая жизнь всего арендуемого имущества (объекта недвижимости).

**Вариант 1.** Объект недвижимости оценивается по первоначальной стоимости и представлен в статье Property, Plant and Equipment в отчете о финансовом положении. Начисление амортизации требуется.

**Вариант 2.** Объект недвижимости оценивается по справедливой стоимости с отражением суммы изменения оценки объектов в капитале организации и представлением стоимости такого имущества по статье Property, Plant and Equipment в отчете о финансовом положении. Требуется начисление амортизации.

**Вариант 3.** Объект недвижимости оценивается по первоначальной стоимости и представлен в рамках инвестиционной собственности в отчете о финансовом положении. Требуется начисление амортизации.

**Вариант 4.** Объект недвижимости оценивается по справедливой стоимости и представлен в рамках инвестиционной собственности в отчете о финансовом положении. Начисление амортизации не требуется. Тест на обесценение на отчетную дату проводится в соответствии с IAS 36 только для тех активов, для которых принята модель учета по справедливой стоимости.

## **6 МЕТОДИКИ ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО (IFRS) 2 «ВЫПЛАТЫ НА ОСНОВЕ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ»**

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» (Share-based Payment) применяется, когда компания приобретает или получает товары и услуги в обмен на собственные долевые инструменты. Такие товары могут включать в себя производственные запасы, недвижимое имущество, основные средства, нематериальные активы и другие нефинансовые активы. Есть два исключения: акции, выпущенные в результате объединения бизнеса, которые рассматриваются в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business Combinations), и контракты на покупку товаров, которые входят в сферу применения IAS 32 и IAS 39. Кроме того, покупка казначейских акций не подпадает под сферу применения IFRS 2, как и в случае, когда некоторые сотрудники являются акционерами.

Примеры некоторых инструментов, которые будут учитываться в соответствии с IFRS 2, являются опционы, права на доли, схемы владения акциями, а также платежи за услуги внешним консультантам за счет собственного капитала компании.

### **ПРИЗНАНИЕ ВЫПЛАТ НА ОСНОВЕ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ**

IFRS 2 требует признание затрат за товары или услуги, полученные компанией. Соответствующая запись в бухгалтерском учете будет проводиться либо как увеличение обязательства, либо как увеличение собственного капитала компании, в зависимости от того, была ли сделка оплачена денежными средствами или долевыми инструментами. Товары или услуги, приобретенные на основе оплаты долевыми инструментами, должны быть признаны, когда они получены. В случае товаров, это, очевидно, дата, когда происходит такое получение. Однако довольно часто бывает трудно определить, когда будут оказаны услуги. Если долевые инструменты выпущены и переданы права на них, то можно предположить, что это произошло в счет оплаты прошлых услуг. В результате, расход должен быть немедленно признан.

В качестве альтернативы, если опционы на долевые инструменты предполагают передачу прав на них в будущем, предполагается, что долевые инструменты относятся к будущим услугам, поэтому и признание расходов будет относиться к этим периодам.

### **ОПЕРАЦИИ ПО ВЫПЛАТЕ ДОЛЕВЫМИ ИНСТРУМЕНТАМИ**

Операции по выплате долевыми инструментами работникам и директорам, как правило, рассматриваются как расходы и основываются на справедливой стоимости долевых инструментов на дату выдачи. Справедливая стоимость должна быть основана на рыночной цене во всех случаях, где это возможно. Многие акции и опционы на акции не будут торговаться на активном рынке. В этом случае методы оценки, такие как модель ценообразования опционов, будут использоваться. IFRS 2 не устанавливает, какие модели ценообразования должны быть использованы, но описывает факторы, которые следует принимать во

внимание. Он указывает, что «подлинную стоимость» следует использовать только тогда, когда справедливая стоимость не может быть надежно оценена. Подлинная стоимость есть разница между справедливой стоимостью акций и ценой, которая должна быть выплачена за акции контрагентом.

Цель IFRS 2 заключается в определении и признании компенсационных расходов в периоде, в котором предоставляются услуги. Например, если компания предоставляет опционы на акции работникам с передачей права в будущем при условии их занятости в фирме, то процесс бухгалтерского учета выглядит следующим образом:

справедливая стоимость опционов будет рассчитываться на дату предоставления опционов;

справедливая стоимость будет отнесена на прибыль или убыток в равной мере в течение периода перехода права собственности на акции, с учетом корректировок, сделанных на каждую отчетную дату, чтобы отразить наилучшую оценку опционов, на которые передаются права;

собственный капитал будет увеличен на величину, равную затратам в составе прибыли или убытка. Расходы в отчете о прибылях и убытках будут отражать сумму переданных опционов персоналу. Если сотрудники решили не реализовывать свои возможности и права, если цена акции ниже цены опциона, то прибыль или убыток в этом случае не корректируются. В начале урегулирования арбитражного решения без замены компания должна взимать баланс, который был бы начислен в течение оставшегося периода.

#### *Пример 1*

*Компания выпустила опционы на акции 1 июня 2016 г., чтобы заплатить за покупку запасов. Запасы были проданы по состоянию на 31 декабря 2016 г. Стоимость запасов на 1 июня 2016 г. составила \$4 млн, и эта стоимость остается неизменной вплоть до даты продажи. Доходы от продажи запасов составили \$5 млн. Выпущенные акции имеют рыночную стоимость в размере \$5 млн.*

*Посмотрим, как такая сделка отразится в финансовой отчетности компании.*

*IFRS 2 устанавливает, что справедливая стоимость полученных товаров и услуг должна использоваться для того, чтобы оценить опционы на акции, если справедливая стоимость товаров не может быть надежно измерена. Таким образом, сумма собственного капитала (акции) будет увеличена на \$4 млн, и стоимость запасов также увеличится на \$4 млн. Стоимость запасов будет также учтена как расходы на продажу.*

### **УСЛОВИЯ СДЕЛОК**

Сделки часто содержат условия, которые должны быть выполнены, прежде чем появится право на акции. Они называются условиями передачи прав. Если условия конкретно относятся к рыночной цене акций компании, то тогда такие условия игнорируются для целей оценки количества обыкновенных акций, которые будут переданы. Аргументация

состоит в том, что эти условия уже были приняты во внимание при оценке справедливой стоимости акции. Если же передача прав или условия исполнения сделки основаны, например, на росте прибыли или прибыли на одну акцию, то такие условия должны быть приняты во внимание при оценке справедливой стоимости опциона на дату выдачи.

#### *Пример 2*

*Компания предоставила 1 000 опционов на акции каждому из своих трех директоров 1 января 2016 г., при условии, что директора нанимаются на срок по 31 декабря 2017. Права по опциону переходят 31 декабря 2017 г. Установленная справедливая стоимость каждого опциона на 1 января 2016 г. составляет \$10, и ожидается, что права на все акции перейдут 30 декабря 2017 г. При этом права на акции перейдут только при условии, если цена акций компании составит \$12 за акцию.*

*Цена акций по состоянию на 31 декабря 2016 г. составляет \$9, и не ожидается, что она будет расти в течение следующего года. Ожидается также, что по состоянию на 31 декабря 2017 г. будут работать только два директора из нанятых трех.*

*Посмотрим, как будут учтены опционы в финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2016 г.*

*В данном случае условия, основанные на рынке (то есть увеличение цены акций) могут быть проигнорированы для целей нашего расчета. Однако условия занятости директоров должны быть обязательно приняты во внимание. Сам расчет делается следующим образом:*

*1 000 опционов x 2 директора \$10 x 1 год / 2 года = \$10 000.*

*Собственный капитал будет увеличен на эту сумму, и эта же сумма как расходы будет показана в составе прибыли или убытка за год, закончившийся 31 декабря 2016 г.*

### **РАСЧЕТЫ НА ОСНОВЕ ПЛАТЕЖНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Расчеты на основе платежных операций возникают, когда товары или услуги оплачиваются в суммах, которые основаны на стоимости долевых инструментов компании. Расходами по расчетам на основе платежных операций является денежная сумма, выплачиваемая компанией.

В качестве примера может служить сделка, когда работники имеют право по долевым инструментам на денежные платежи, равные увеличению стоимости обладаемых ими акций компании за данный период. В результате этого увеличивается обязательство, а признаваемые затраты оцениваются по справедливой стоимости инструмента на отчетную дату. Справедливая стоимость обязательства переоценивается на каждую отчетную дату до момента осуществления расчетов.

#### *Пример 3*

*ОАО «К» предоставило по 100 акций каждому из своих 50 сотрудников 1 января 2016. Руководство общества считает, что по*

результатам работы за 2016 год (на 31 декабря 2016 г.) 90% суммы причитающегося работникам вознаграждения будет выплачено 31 декабря 2017 г. Справедливая стоимость одной акции компании «К» на 31 декабря 2016 г. составляет \$15.

Рассмотрим, какую справедливую стоимость обязательства следует отразить в финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2016 г.

Расчет производится следующим образом:

$100 \text{ акций} \times 50 \text{ сотрудников} \times 90\% \times \$ 15 \text{ xxx } 1 \text{ год} / 2 \text{ года} = \$33,750.$

Несколько усложним пример.

**Пример 4**

ОАО «К» предоставило 70 долевых инструментов с правами на акции каждому из своих 40 сотрудников на 1 января 2016 г. Права к сотрудникам должны перейти 31 декабря 2018 г. с оплатой дивидендов 31 декабря 2019 г. В течение 2016 года 5 сотрудников уволились, ожидается, что еще 5 сотрудников уволятся в течение всего срока действия программы. Справедливая стоимость ТДБ заключаются в следующем.

Справедливая стоимость долевых инструментов составляет следующие суммы:

Дата	\$
1 января 2016 г.	10
31 декабря 2016 г.	16
31 декабря 2017 г.	22

Определим сумму обязательства в отношении долевых инструментов в отчетности на 31 декабря 2016 г.:

$70 \times (40 - 10) \times \$16 \times 1 / 3 = \$11\ 200.$

## ПОСЛЕДСТВИЯ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ

В некоторых юрисдикциях при осуществлении сделок с долевыми инструментами предоставляются налоговые льготы. Маловероятно, что сумма налоговой льготы будет равна сумме, отражаемой на счете прибылей и убытков в соответствии со стандартом. Часто налоговый вычет основан на подлинной стоимости опциона, которая представляет собой разницу между справедливой стоимостью и ценой исполнения акции. Следовательно, будет возникать отложенный налоговый актив, который представляет собой разницу между налоговой базой оказанных услуг работником, полученных организацией на дату отчетности, и балансовой стоимости, которая обычно равна нулю. Отложенный налоговый актив будет признан, если компания имеет большую будущую налогооблагаемую прибыль, которая компенсирует отложенный налоговый актив.

Для проведения расчетов на основе платежных операций стандарт требует, чтобы оценка налогового вычета основывалась на текущей цене акций. В результате, все налоговые льготы, полученные (или, как

ожидается, будут получены), отражаются в составе прибыли или убытка компании.

#### *Пример 5*

*Компания «К» осуществляет свою деятельность в стране, где она получает налоговый вычет, равный цене исполнения опциона на акции на дату осуществления. Компания предоставляет опционы на акции своим работникам по справедливой стоимости в \$3,8 млн на дату выдачи. В результате этой сделки компания получает налоговые льготы на сумму по цене исполнения опционов, которая составляет \$3,2 млн. Ставка налога на прибыль составляет 30%, и право на акции по опциону переходят в течение 3 лет.*

*Отложенный налоговый актив рассчитывается в данном случае следующим образом:*

*$\$3\,200\,000 \times 30\% \text{ ставки налога на } x \text{ 1 год} / 3 \text{ года} = \$320\,000.$*

*Отложенный налог будет признаваться только при условии достаточности налогооблагаемой прибыли в будущем.*

### **РАСКРЫТИЕ**

IFRS 2 требует обширного раскрытия информации по трем основным направлениям:

1. Информация, которая позволяет пользователям финансовой отчетности понять характер и масштабы основанных на долевых инструментах платежных операций, которые были осуществлены в течение отчетного периода.

2. Информация, которая позволяет пользователям финансовой отчетности понять, как была определена справедливая стоимость полученных товаров или услуг, или справедливая стоимость долевых инструментов, которые были предоставлены в течение отчетного периода.

3. Информация, которая позволяет пользователям финансовой отчетности понять влияние расходов, которые возникли из основанных на долевых инструментах операциях, на прибыль или убыток за период.

### **ОСНОВЫ УЧЕТА ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ**

Отложенный налог на прибыль (доходы) учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Обычно отложенный налог воплощается в задолженности организации бюджету родной страны и представляется в отчете о финансовом положении (позиции). В предлагаемой статье мы рассмотрим некоторые аспекты расчета отложенного налога на прибыль. МСФО (IAS) 12 определяет отложенные налоговые обязательства как сумму налога, подлежащую уплате в будущих отчетных периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. Говоря проще, отложенный налог - это то, что мы должны заплатить в бюджет в будущем. Тем не менее, чтобы более полно понять приведенное выше определение, необходимо объяснить сам термин «налогооблагаемые временные разницы».

Временные разницы определяются как разницы между балансовой стоимостью актива (или обязательства) в отчете о финансовом положении и его налоговой базой, то есть суммой, по которой актив (или обязательство) оценивается в целях налогообложения в конкретном налоговом режиме.

Налогооблагаемыми временными разницами являются те, с которых налог будет взиматься в будущем, когда актив (или обязательство) восстанавливается (или погашено).

МСФО (IAS) 12 требует, чтобы отложенные налоговые обязательства отражались в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, которые существуют на конец года (это иногда называют методом полного резервирования).

Рассмотрим отложенное налогообложение на примерах.

Амортизируемые внеоборотные (долгосрочные) активы являются типичным примером отложенного налога в практике организаций.

В финансовой отчетности внеоборотные активы с ограниченным сроком полезного использования (экономической жизни) подлежат амортизации. И для целей налогообложения внеоборотные активы также подлежат амортизации, вернее, налоговой амортизации по ставкам, установленным в соответствующем налоговом законодательстве. В результате могут возникать ситуации, когда накопленная амортизация для целей финансовой отчетности и амортизация для целей налогообложения будут различны, а следовательно, и балансовая стоимость актива (стоимость за вычетом накопленной амортизации) будет отличаться от его налоговой базы (стоимости за вычетом амортизационных отчислений для целей налогообложения), в результате чего возникнут временные разницы для целей налогообложения.

#### ПРИМЕР

Внеоборотный актив стоимостью \$1 000 был приобретен в начале года 1. Он амортизируется с использованием прямолинейного метода начисления амортизации в течение 4 лет, в результате ежегодные амортизационные отчисления составят \$250. Таким образом, в общей сложности будет начислена амортизация в сумме \$1 000. Амортизация для целей налогообложения за этот же период составит следующие суммы:

Годы	Сумма, \$
Год 1	400
Год 2	300
Год 3	180
Год 4	120
Всего начислена амортизация для целей налогообложения	1 000

В таблице 1 показана балансовая стоимость актива, налоговая база актива и, следовательно, временная разница на конец каждого года.

**Таблица 1**

Годы	Балансовая стоимость (накопленная амортизация для целей финансовой отчетности)	База для налогообложения (накопленная амортизация для целей налогообложения)	Временные разницы
1	750	600	150
2	500	300	200
3	250	120	130
4	0	0	0

Как было указано выше, отложенные налоговые обязательства возникают из налогооблагаемых временных разниц, то есть это те временные разницы, которые приводят к налогам из прибыли, выплачиваемым в будущем. Посмотрим, каким же образом приведенный пример отразится на сумме налогов, подлежащих уплате в будущем.

Как известно, организации уплачивают налог на прибыль из прибыли. При определении налогооблагаемой прибыли налоговые органы начинают расчет исходя из прибыли до налогообложения (бухгалтерской прибыли) организации из ее финансовой отчетности, а затем корректируют ее соответствующим образом. Например, во многих налоговых юрисдикциях вместо предоставления освобождения (льготы) от уплаты налога по инвестициям в капитальные вложения многие налоговые юрисдикции предоставляют право рассчитывать амортизацию для целей налогообложения, отличающуюся от суммы накопленной амортизации для целей составления финансовой отчетности. Таким образом, налогооблагаемая прибыль рассчитывается посредством добавления к сумме бухгалтерской прибыли амортизации для целей бухгалтерского учета и вычета амортизации для целей налогообложения из суммы бухгалтерской прибыли. Затем организации рассчитывают налог на прибыль исходя из суммы налогооблагаемой прибыли и соответствующей ставки налогообложения.

В примере, когда сумма амортизации для целей налогообложения больше в годы 1 и 2, чем амортизационные отчисления для целей бухучета, компания получает налоговые льготы на ранней стадии. Это хорошо для денежного потока в том, что происходит задержка (то есть отсрочка) уплаты налога. Тем не менее возникшая разница есть лишь временная разница, и поэтому налог все равно должен быть оплачен в будущем. В годы 3 и 4, когда амортизационные отчисления за год для целей налогообложения меньше, чем начисленная амортизация для целей финансовой отчетности, организация будет вынуждена платить больше налогов, тем самым временные разницы исчезают. Следовательно, можно сказать, что временные разницы есть налогооблагаемые временные разницы.

Обратите внимание, что суммы накопленной амортизации для целей финансовой отчетности и для целей налогообложения одинаковы в целом за рассматриваемые 4 года и равны \$1 000, то есть стоимости актива. А следовательно, в целом за 4-летний период нет разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

В конце 1-го года организация имеет временную разницу в размере \$150, что приведет к уплате налога в будущем (в годы 3 и 4). В соответствии с концепцией осмотрительности следует отразить в финансовой отчетности налоговое обязательство, равное ожидаемой сумме уплаты налога.

Если предположить, что налоговая ставка составляет 25%, то отложенное налоговое обязательство, которое будет признано в конце 1 года, составляет  $25\% \times \$150 = \$37,5$ . Данная сумма будет записана путем кредитования (увеличения) статьи (счета) отложенного налогового обязательства в отчете о финансовом положении и дебетования (увеличения) счета расходов по налогу в отчете о прибылях и убытках.

К концу 2-го года у организации есть налогооблагаемая временная разница в размере \$200, то есть \$150 временной разницы за год, плюс дополнительная разница в размере \$50 за год 2. В результате обязательство будет записано в сумме равной  $25\% \times \$200 = \$50$ . Поскольку у нас уже есть обязательство в размере \$37,5, записанное в отчетности в конце 1-го года, то будет сделана двойная запись в конце 2-го года по кредиту (увеличение) счета обязательства и дебету (увеличение) счета налоговых расходов на \$12,5.

В конце 3-го года налогооблагаемые временные разницы организации снизились до \$130 (так как компания в настоящее время платит налог с разницы в \$70). Поэтому организация заплатит в будущем налог в сумме  $25\% \times \$130 = \$32,5$ . Отложенное налоговое обязательство снизится с \$50 до \$32,5, что будет проведено по дебету (уменьшение) соответствующего счета на \$17,5. Следовательно, и уменьшение суммы налога на прибыль в той же сумме – \$17,5 – будет проведено по кредиту счета налоговых расходов.

В конце 4-го года нет налогооблагаемых временных разниц, так как теперь балансовая стоимость актива равна его налоговой базе. Поэтому имеющееся обязательство в размере \$32,5 должно быть закрыто записью по дебету (уменьшение) счета обязательства и кредиту счета (уменьшение) расходов по налогу в сумме \$32,5. Следовательно, есть кредитная запись (уменьшение) от \$65 до налоговых расходов. Все это может быть представлено в виде следующей таблицы:

**Таблица 2: Изменения размера налогового обязательства согласно отчету о прибыли и убытках**

Год	1, \$	2, \$	3, \$	4, \$
Отложенное налоговое обязательство на начало года	0	37,5	50	3,5
Увеличение/(уменьшение) в течение года	37,5	12,5	(17,5)	(32,5)
Отложенное налоговое обязательство на конец года	37,5	50	65	0

Вообще изменения в отложенных обязательствах за год записываются в отчетах следующим образом:

- х как увеличение обязательства и увеличение расходов по налогу;
- х как уменьшение обязательства и уменьшение расхода по налогу.

Отложенное налоговое обязательство на конец года отражается в отчете о финансовой позиции.

### **ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ И УБЫТКАХ**

Поскольку IAS 12 рассматривает отложенный налог с точки зрения временных разниц между балансовой стоимостью и налоговой базой активов и обязательств, то можно сказать, что в стандарте взят на вооружение оценочный подход. Тем не менее будет также полезно рассмотреть влияние отложенного налога и на отчет о прибылях и убытках.

Продолжая предыдущий пример, допустим, что прибыль до налогообложения организации для каждого из 4 лет составляет \$5 000 (с учетом начисленной бухгалтерской амортизации). Так как ставка налога составляет 25%, тогда было бы логично ожидать, что налоговые расходы за каждый из 4 лет составят \$1 250. Тем не менее налог на прибыль рассчитывается на основании налогооблагаемой, а не бухгалтерской прибыли.

Налогооблагаемая прибыль и фактические налоговые обязательства за каждый год согласно расчету представлены в таблице 3.

Обязательство по налогу на прибыль затем записывается как расход по налогу. Как мы уже видели в примере, учет отложенного налога затем приводит к дальнейшему увеличению или уменьшению налоговых расходов. Поэтому окончательная сумма налога на прибыль за каждый год в отчете о прибылях и убытках будет равна величинам, представленным в таблице 4.

В связи с этим можно сказать, что такой учет отложенного налога является подтверждением применения принципа соответствия. Расходы по налогу на прибыль представлены в каждом периоде в виде налоговой последовательности (то есть расходы по налогу за вычетом налоговых льгот) по отдельным наименованиям, отраженным в составе прибыли в этот период.

**Таблица 3: Налогооблагаемая прибыль и расчеты обязательств по налогу (пример)**

Годы	1, \$	2, \$	3, \$	4, \$
Прибыль до налогообложения	5,000	5,000	5,000	5,000
Амортизация для целей бухучета	250	250	250	250
Амортизация для целей налогообложения	(400)	(300)	(180)	(120)
Прибыль для целей налогообложения	4,750	4,950	5,070	5,130
Налоговой обязательство (25% от налогооблагаемой прибыли)	1,213	1,238	1,268	1,283

**Таблица 4: Итоговые суммы расходов по налогу за каждый год в финансовой отчетности (пример)**

Годы	1, \$	2, \$	3, \$	4, \$
Налог на прибыль	1,213	1,238	1,268	1,283
Увеличение (уменьшение) благодаря отложенным налогам	37,5	12,5	(17,5)	(32,5)
Всего расходы по налогу	(1,250, 5)	(1,250, 5)	(1,250, 5)	(1,250, 5)

В следующем номере журнала « МСФО » мы рассмотрим некоторые другие примеры налогооблагаемых временных разниц.

### **ПЕРЕОЦЕНКА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ (ИМУЩЕСТВА)**

Переоценка внеоборотных активов (non-current assets (NCA) является еще одним примером налогооблагаемой временной разницы. Когда NCA переоцениваются по их текущей стоимости в финансовой отчетности, сумма переоценки отражается в составе собственного капитала (в резерве переоценки), а также записывается в составе прочего полного (совокупного) дохода. В то время как происходит увеличение балансовой стоимости актива, налоговая база актива остается той же самой, и поэтому в данном случае и возникает временная разница.

Налог будет начисляться на сумму переоценки при продаже NCA, и поэтому-то и временная разница облагается налогом. Поскольку сумма дооценки была признана в составе собственного капитала, то и налоги на сумму переоценки также будут показаны в отчетности в составе капитала. Предположим, что приведенный в примере 1 актив переоценивается до \$1 250 в конце 2-го года, как показано в табл. 5.

**Таблица 5: Переоцененный актив в конце года 2 (пример 1)**

Год 2	Текущая стоимость (накопленная амортизация)	Налоговая база (накопленный резерв переоценки)	Временные разницы
Начальный баланс (сальдо)	750	600	150
Накопленная амортизация/резерв переоценки	(250)	(300)	50
Переоценка	750	0	750
Баланс (остаток) на конец	1250	300	950

Балансовая стоимость NCA теперь будет составлять сумму в \$1 250, а налоговая база остается на прежнем уровне в размере \$300. Следовательно, в данном случае возникает временная разница в размере \$950, из которой \$750 являются результатами дооценки NCA. А это приводит к возникновению отложенного налогового обязательства в размере  $25\% \times \$950 = \$237,5$  на конец года, и именно такая сумма отложенного налогового обязательства будет показана в Отчете о финансовом положении. Обязательство по налогу на прибыль в результате составило сумму в \$137,5 на конец года, то есть произошло его увеличение на \$100 по сравнению с началом года (\$37,5 – см. пример 1).

Тем не менее сумма увеличения налога в результате дооценки ( $25\% \times \$50 = \$12,5$ ) будет отражаться по статье резерва от переоценки в бухгалтерском балансе, а также будет показываться в составе прочего полного (совокупного). Оставшаяся разница в \$12,5 будет, как и ранее, показана в Отчете о прибылях и убытках.

На основании рассмотренного будет сделана следующая запись:

Д-т Налоговые расходы в отчете о прибыли \$12,5

Д-т Резерв переоценки в капитале \$187,5

К-т Отложенное налоговое обязательство \$200.

### **ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ АКТИВЫ**

Следует также иметь в виду, что временные разницы могут привести к необходимости отражать отложенный налоговый актив, а вовсе не обязательство. Временные разницы влияют на сроки уплаты налога или же получения налоговых льгот. Обычно они приводят к отсрочке платежей по налогам или же к предварительному освобождению от таких платежей (то есть к возникновению отложенного налогового обязательства), но могут привести и к ускорению необходимости платить налоги или же к возникновению освобождения платежей по налогам в будущем. В последних случаях временные разницы приводят к возникновению отложенного налогового актива (или в случаях, когда организация имеет другие несколько большие временные разницы,

которые создают отложенные налоговые обязательства, уменьшающие отложенное налоговое обязательство).

Для определения того, что возникает в результате появления конкретной временной разницы – отложенный налоговый актив или же отложенное налоговое обязательство – необходимо руководствоваться следующим правилом:

**Текущая стоимость актива /(обязательства) – Налоговая база актива /(обязательства) = Временная разница**

Если временная разница положительна, то возникает отложенное налоговое обязательство. Если же временная разница отрицательна, то возникает отложенный налоговый актив.

**Таблица 6: Обесценение внеоборотных активов (пример 2)**

Текущая стоимость актива, \$	Налоговая база актива, \$	Временные разницы, \$	Отложенные налоговый актив или отложенное налоговое обязательство?
1,400	1,750	(350)	Актив

#### Пример 2

Предположим, что на отчетную дату балансовая стоимость внеоборотных активов составляет \$1 400, а их налоговая база составляет \$1 750, как показано в табл. 2.

В этом случае балансовая стоимость актива была списана до уровня ниже его налоговой базы. Такое может происходить в случае списания убытка от обесценения на стоимость объекта внеоборотных активов (а не на уменьшение объекта налогообложения) до момента продажи такого объекта. Таким образом, организация получит налоговые льготы на сумму убытка от обесценения в будущем, когда актив будет продан.

Отложенный налоговый актив на отчетную дату составит сумму:  $25\% \times \$350 = \$87,5$ .

Стоит отметить, что прибыль от переоценки, которая увеличивает балансовую стоимость актива и не меняет налоговую базу, показывается в отчетности в виде отложенного налогового обязательства. И наоборот, убытки от обесценения, которые уменьшают балансовую стоимость актива и оставляет без изменений налоговую базу, отражаются в виде отложенного налогового актива.

**Таблица 7: Списание запасов (пример 3)**

Текущая стоимость актива, \$	Налоговая база актива, \$	Временные разницы, \$	Отложенные налоговый актив или отложенное налоговое обязательство?
4,500	5,000	(500)	Актив

**Пример 3**

На отчетную дату стоимость запасов с \$5 000 была уменьшена до чистой стоимости продаж в \$4 500. Сумма обесценения не будет приниматься во внимание до момента продажи запасов.

Обесценение запасов будет генерировать налоговые льготы, но только в будущем, когда запасы будут продаваться. Таким образом, налоговая база запасов не уменьшается на сумму их обесценения. Следовательно, отложенный налоговый актив в размере  $25\% \times \$500 = \$125,5$ , как показано в табл. 3, должен быть записан в отчетности на отчетную дату.

**Таблица 8: Накопленные пенсионные взносы (пример 4)**

Текущая стоимость актива, \$	Налоговая база актива, \$	Временные разницы, \$	Отложенные налоговый актив или отложенное налоговое обязательство?
(12,500)	0	(12,500)	Актив

**Пример 4**

На отчетную дату организация зафиксировала в отчетности обязательство в сумме \$12 500 в отношении пенсионных взносов, подлежащих выплате. Налоговые льготы на сумму начисленных пенсионных взносов возникают только тогда, когда они будут оплачены.

Следовательно, в нашем случае пенсионные взносы в сумме \$12 500 будут признаны для целей налогообложения только в период их оплаты. Таким образом, понесенные пенсионные расходы в настоящее время игнорируются в налоговых расчетах и поэтому имеющееся обязательство имеет нулевую налоговую базу, как показано в табл. 4. Предприятие получит налоговые льготы в будущем, и поэтому отложенный налоговый актив в размере  $25\% \times \$12\ 500 = \$3\ 125$  должен быть отражен в финансовой отчетности.

**ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ГРУППЫ**

Когда мы имеем дело с отложенным налогом группы предприятий, важно помнить, что такая группа юридически не существует, и поэтому не является субъектом налогообложения. Вместо этого налог на доходы (прибыль) взимается с отдельных юридических лиц, входящих в группу, и их индивидуальные налоговые активы и обязательства сливаются в

процессе консолидации. Для расчета отложенных налоговых последствий (корректировок) при консолидации при подготовке отчета группы, балансовая стоимость активов и обязательств группы основывается на балансовой стоимости активов и обязательств отдельных предприятий группы, в то время как налоговая база группы будет представлена отдельно в отчетности каждой из компаний.

### **КОРРЕКТИРОВКА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ**

На дату приобретения чистые активы дочерней компании оцениваются по справедливой стоимости. Корректировка справедливой стоимости может не изменять налоговую базу чистых активов и, следовательно, может возникнуть временная разница. Любой отложенный налоговый актив/обязательство, возникающее в результате, включается в справедливую стоимость чистых активов дочерней компании на дату приобретения для целей расчета деловой репутации.

### **ГУДВИЛЛ**

Гудвилл возникает только при консолидации – он не признается в качестве актива в отдельной финансовой отчетности. Теоретически гудвилл приводит к возникновению временных разниц, что привело бы в конечном счете к возникновению отложенного налогового обязательства. Но, поскольку этот актив с балансовой стоимостью существует только в пределах отчетности группы, то он будет иметь нулевую налоговую базу. Тем не менее МСФО 12 специально исключает отложенное налоговое обязательство в отношении гудвила.

### **РЕЗЕРВЫ НА НЕРЕАЛИЗОВАННУЮ ПРИБЫЛЬ (PROVISIONS FOR UNREALISED PROFITS (PUPS))**

Когда товары продаются между компаниями группы и остаются в составе запасов компании-покупателя на конец года, производится соответствующая корректировка для удаления нереализованной прибыли из состава консолидированной отчетности. Такая корректировка также уменьшает стоимость запасов до их первоначальной стоимости, по которой группа компаний их приобрела у стороннего продавца (не входящего в группу). Тем не менее налоговая база продаваемых запасов будет основываться на индивидуальной финансовой отчетности и, следовательно, будет показываться по более высокой трансфертной цене. Следовательно, в данном случае возникнет отложенный налоговый актив. Признание актива и, как следствие, уменьшение затрат по налогу на прибыль будет гарантировать, что налог в отношении конкретной компании-продавца не отражается в консолидированном отчете о прибылях группы в текущем периоде, но будет показан в будущих отчетных периодах, когда такая прибыль будет признана группой.

**Таблица 9: Резервы на реализованную прибыль (пример 5)**

Текущая стоимость актива, \$	Текущая стоимость актива в пределах группы, \$	Налоговая база для каждого из предприятий, \$	Временная разница	Отложенные налоговый актив или отложенное налоговое обязательство?
Стоимость для ООО «Т»	500			
Резерв на нереализованную прибыль	(100)			
	400	500	(100)	Актив

**Пример 5**

ООО «К» владеет 100% акций акционерного капитала своей дочери – ООО «Т». ООО «К» продало товары ООО «Т» за \$500 и отразило прибыль в размере \$100. Все товары остаются в составе запасов ООО «Т» на конец года. Таблица 5 показывает, что отложенный налоговый актив в размере 25% x \$100 = \$25 должен быть записан в финансовой отчетности группы.

**ОЦЕНКА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ**

IAS 12 гласит, что отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться на основании налоговых ставок, которые будут применяться, когда актив/обязательство будет реализовываться. Как правило, текущие налоговые ставки используются для расчета отложенного налога на том основании, что они являются разумным приближением будущих налоговых ставок и что это было бы слишком ненадежным для оценки будущих налоговых ставок.

Отложенные налоговые активы и обязательства представляют собой будущие налоги, которые будут возвращены организации или которые будут подлежать оплате. В связи с этим можно ожидать, что они должны быть продисконтированы для отражения стоимости денег во времени, по аналогии измерения других обязательств. IAS 12, однако, не разрешает дисконтирование отложенных налоговых активов или обязательств по практическим соображениям.

Основной причиной этого является то, что было бы необходимо для организаций определить время, когда будущий налог будет возвращен или же выплачен. На практике это очень сложный и субъективный процесс. Поэтому требование дисконтирования отложенных налоговых обязательств приведет к высокой степени ненадежности полученных результатов. Кроме того, само разрешение, но не обязательность применения дисконтирования, приведет к несогласованности такого применения отдельными компаниями, что скажется на уровне сопоставимости финансовой отчетности отдельных организаций.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Отражение имущества и обязательств организаций согласно положений МСФО всегда вызывает много вопросов на практике вследствие общих (а конкретных, как в белорусских бухгалтерских инструкциях) подходов самих стандартов к учету конкретных видов имущества и обязательств. Особенно это касается подходов к определению достоверной величины доходов организации, ряда учетных проблем с запасами и долгосрочным (необоротным) имуществом.

В предложенной монографии мы рассмотрели ряд практических проблем, связанных с применением отдельных положений МСФО, и, как оказалось, предприняли довольно-таки успешную попытку решения этих проблем на теоретическом уровне с последующей апробацией при составлении финансовой отчетности белорусских организаций в формате МСФО.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Conceptual Framework for Financial Reporting/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
2. IFRS 2 Share-based Payment//available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
3. IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
4. IFRS 9 Financial Instruments/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
5. IFRS 10 Consolidated Financial Statements/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
6. IFRS 13 Fair Value Measurement/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
7. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
8. IFRS 16 Leases/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
9. IAS 2 Inventories/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
10. IAS 7 Statement of Cash Flows/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
11. IAS 16 Property, Plant and Equipment/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
12. IAS 36 Impairment of Assets/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
13. IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
15. IAS 38 Intangible Assets/available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

**Научное издание**

**Бугаев Александр Владимирович**

**Теоретические основы решения ряда  
практических проблем отражения имущества и  
обязательств организаций в финансовой  
отчетности в формате МСФО**

Ответственный за выпуск Т.А.Фалалеева

В авторской редакции

Подписано в печать 17.08.2019.  
Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная.  
Гарнитура Myriad Pro. Печать офсетная.  
Усл.печ.л.3,19. Уч.-изд.л. 2,81.  
Тираж 100 экз. Заказ 3975.

Производственное унитарное предприятие «Издательство «Регистр»  
Свидетельство о Государственной регистрации издателей, изготовителей  
и распространителей печатных изделий №1/404 от 17.07.2014.  
Ул.Новаторская, 2Б, к.411, Минск, 220053.  
Тел./факс: (10-375-17) 286-06-08, 286-06-14  
<http://www.profmedia.by>

Производственное унитарное предприятие «Издательство «Регистр»  
Ул.Новаторская, 2Б, к.411, Минск, 220053.  
Тел./факс: (10-375-17) 286-06-08, 286-06-14

Отпечатано на копировально-множительной технике.