МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО

№ 1 (55), 2020 ISSN 2222-0275

Дивиденды и их отражение по МСФО (IAS) 7

МСФО (IFRS)16 для арендаторов

Манипуляции финансовым результатом организации

ОТЧЕТНОСТЬ ЗА 2019 ГОД

Мы на facebook

Информационно-правовая система Registr.by

ПОСТАТЕЙНЫЙ КОММЕНТАРИЙ
Трудового кодекса Республики Беларусь, 2020

С 28 января 2020 г. действуют изменения в Трудовой кодекс Республики Беларусь. Изменены более **190** статей Кодекса, документ дополнен **двумя новыми главами.**

Это самое глобальное изменение трудового законодательства за последние 10 лет.

- ✓ **Книга** «Постатейный комментарий Трудового кодекса Республики Беларусь», **изданная под эгидой Министерства юстиции** Республики Беларусь, содержит текст Кодекса с учетом всех изменений и комментарии к каждой статье, а не только к измененным.
- ✓ **Полнота комментария** обеспечивается коллективом из **47 авторов** — признанных специалистов в области трудового права, практиков, воплотивших в комментарии свой многолетний опыт. Книга выходит под общей редакцией заслуженного юриста Республики Беларусь, доктора юридических наук, профессора **Г.А. Василевича.** С полным перечнем авторов комментария можно ознакомиться на нашем сайте.
- ✓ **Постатейный комментарий** подготовлен с учетом практики применения многочисленных нормативных правовых актов, регулирующих трудовые отношения. При этом в книге учтены **последние изменения** подзаконных актов: в типовых формах контрактов, трудового договора, правилах внутреннего трудового распорядка, порядке ведения трудовых книжках, расчете среднего заработка и др.
- ✓ Вам не придется обращаться к другим источникам — вся необходимая информация уже собрана под одной обложкой.
- ✓ Дополнительный формат — **электронная книга на USB Flash**: находите необходимую информацию с помощью встроенного контекстного поиска, создавайте закладки, регулируйте размер шрифта, быстро переходите на нужный абзац комментария по гиперссылкам.
- ✓ **Бонусы**: получайте ответы на свои вопросы, участвуя в прямых линиях по актуальным темам. **Программа лояльности**: получите скидку до 30% стоимости при покупке доступа к ИПС «Registr.by» (законодательство Республики Беларусь и аналитические статьи). Пользуйтесь персональными скидками на участие в наших семинарах и «круглых столах». Покупайте другие книги на onebook.by по специальным ценам.

Счет-фактура № 1510
от 20.02.2020

Плательщик (подписчик):

_____
_____
_____
_____
_____
_____

Получатель платежа:

СООО «ИПА «Регистр», УНП 100004413,
220053, г. Минск, ул. Новаторская, 2 «Б», к. 404,
тел./факс: (017) 233 42 25, 290 16 42

р/с: **BY11 MTBK 3012 0001 0933 0006 6609**
в ЦБУ № 3 ЗАО «МТБанк», БИК **MTBKBY22**

Наименование информационной услуги	Кол. экз.	Цена за 1 экз. без скидки, руб.	Размер скидки, руб.	Стоимость* всего с учетом скидки, руб.
Книга **«Постатейный комментарий Трудового кодекса Республики Беларусь»**, 2020 г., 1360 с., твердая обложка	**1**	219,00	—	**219,00**
Книга в электронном виде на локальном носителе (USB Flash) «Постатейный комментарий Трудового кодекса Республики Беларусь», 2020	**1**	199,00	—	**199,00**
Комплект: печатная версия + электронная версия на локальном носителе (USB Flash) книги **«Постатейный комментарий Трудового кодекса Республики Беларусь»**, 2020, 1360 с.	**1**	318,50	—	**318,50**
Книга **«Постатейный комментарий Трудового кодекса Республики Беларусь»**, 2020 г., 1360 с., твердая обложка	**3**	219,00	**32,85**	**624,15**

Сумма к оплате без НДС _____
(прописью)

* СООО «ИПА «Регистр» не является плательщиком НДС — УСН, согласно п. 1.1.2 ст. 326 НК РБ, согласно п. 1 ст. 131 НК РБ не выставляет ЭСЧФ. Цена согласно прейскуранту № 2кн от 13.09.2019 и Положению о порядке применения скидок.
Свидетельство о государственной регистрации в качестве издателя печатных изданий № 1/240, выдано 24.03.2014

Директор _____ А. И. Атнагулов
Гл. бухгалтер _____ Л. И. Руденко

СООО «ИПА «РЕГИСТР» ДОКУМЕНТОВ г. МИНСК

ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЖИТЕ В ПЛАТЕЖНОМ ПОРУЧЕНИИ СВОЙ E-MAIL, МОБИЛЬНЫЙ ТЕЛЕФОН, НОМЕР СЧЕТА-ФАКТУРЫ (№ 1510) и фразу «без НДС».

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ИЗДАНИЯ ДЛЯ ВАШИХ СОТРУДНИКОВ!

Портал proMSFO.by — всё о применении МСФО и стандартов аудита. Практика трансформации, азбука МСФО, методология и анализ изменений МСФО и ПБУ, обсуждение проблем внедрения. Правовая поддержка на сайте ИПС «Registr.by».

Журнал «Валютное регулирование и ВЭД» - три издания в одном! Ежемесячный журнал для специалистов по внешнеэкономической деятельности и валютным операциям — единственное в Беларуси издание, всесторонне освещающее вопросы ВЭД.

Счет-фактура **№ 2007** При оплате **по 31 марта 2020 г.**

Плательщик (подписчик):

_____
_____
_____
_____

Получатель платежа: ООО «РегистрМедиа»,
МТВК 3012 0001 0933 0006 4741
в ЗАО «МТБанк» ЦБУ № 3, БИК **MTBKBY22**,
УНП 192032301,
220053, г. Минск, ул. Новаторская, 2 «Б», оф. 408,
тел./факс: (017) 233 83 89

Наименование подписных печатных изданий и период подписки	Кол-во экз.	Цена за 1 экз., руб.	Ставка НДС, %	Стоимость всего, руб.
Подписка на журнал **«Валютное регулирование и ВЭД»** на 1-е полугодие 2020 г. (№ 1–6)	**6**	**83,00**	**без НДС***	**498,00**
Подписка на журнал **«Валютное регулирование и ВЭД»** на 2020 г. (№ 1–12)	**12**	**81,50**	**без НДС***	**978,00**

Сумма к оплате без НДС _____
(прописью)

***ООО «РегистрМедиа» является плательщиком налога при УСН, согласно п. 1.1.2 ст. 326 НК не является плательщиком НДС, не выставляет ЭСЧФ согласно п. 1 ст. 131 НК.**

ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ ЖУРНАЛА ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЖИТЕ В ПЛАТЕЖНОМ ПОРУЧЕНИИ СВОЙ ПОЧТОВЫЙ АДРЕС, ТЕЛЕФОН, НОМЕР СЧЕТА-ФАКТУРЫ (№ 2007) и фразу «без НДС».

Директор _____ А.В.Решетников

ООО «РегистрМедиа» является единственным издателем журнала «Валютное регулирование и ВЭД». Журнал «Валютное регулирование и ВЭД» зарегистрирован в Министерстве информации Республики Беларусь. Свидетельство о регистрации средства массовой информации № 9[illegible] 06.01.2010, перерегистрирован 15.11.2013, 31.07.2015. УНП 192032301.

Счет-фактура **№ 3002**
При оплате **по 31 марта 2020 г.**

Плательщик (подписчик):

_____
_____
_____
_____

Получатель платежа
СООО «ИПА «Регистр»,
р/с: BY11 MTBK 3012 0001 0933 0006 6609
в ЗАО «МТБанк» ЦБУ № 3, БИК MTBKBY22,
УНП 100004413, 220053, г. Минск, ул. Новаторская, 2 «Б», оф. 404,
тел./факс: (017) 233 83 89

Наименование	Кол-во экз./дней	Цена за 1 экз./день, руб.	Ставка НДС, %	Стоимость всего, руб.
Доступ к **электронной версии журнала** «МСФО» на портале **proMSFO.by** для подписчиков печатной версии журнала «МСФО»**	**180**	**0,41**	**без НДС***	**73,80**
Доступ к **электронной версии журнала** «МСФО» на портале **proMSFO.by** для подписчиков печатной версии журнала «МСФО»**	**360**	**0,41**	**без НДС***	**147,60**

Сумма к оплате без НДС _____

Директор _____ А. И. Атнагулов
Гл. бухгалтер _____ Л. И. Руденко

*** СООО «ИПА «Регистр» является плательщиком налога при УСН, согласно п. 1.1.2 ст. 326 НК не является плательщиком НДС, не выставляет ЭСЧФ согласно п. 1 ст. 131 НК.**

**** Доступ предоставляется подписчикам печатной версии журнала на период равный оплаченному периоду подписки на печатную версию журнала в 2020 году.**

ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ ДОСТУПА ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЖИТЕ В ПЛАТЕЖНОМ ПОРУЧЕНИИ МОБИЛЬНЫЙ ТЕЛЕФОН, E-MAIL, НОМЕР СЧЕТА-ФАКТУРЫ (№ 3002) и фразу «без НДС».

«МСФО»
№ 1 (55), 2020
Производственно-практический журнал.
Издается с января 2011 г.
Выходит 1 раз в 2 месяца.
Учредитель
СООО «ИПА «Регистр»
Издатель
ООО «РегистрМедиа»
e-mail: info@profmedia.by
Главный редактор
ООО «РегистрМедиа»
Алексей Владимирович Решетников
Адрес редакции:
ул. Новаторская, 2б,
комн. 408, 220053, г. Минск.
Отдел рекламы:
(017) 286 06 08, 286 06 17
Отдел подписки
(017) 233 83 89
Телефон редакции
(017) 237 90 43
www.profmedia.by
e-mail: msfo@profmedia.by
Журнал «МСФО» зарегистрирован в Министерстве информации Республики Беларусь. Свидетельство о регистрации № 200 от 03.09.2010.
Перерегистрирован 15.11.2013, 31.07.2015.
Подписано в печать 26.02.2020.
Формат 60 × 84 1/8.
Бумага офсетная. Печать цифровая.
Усл. печ. л. 7,44. Уч.-изд. л. 4,1.
Тираж 65 экз. Заказ .
Цена свободная.
Отпечатано в ООО «Поликрафт».
ЛП № 02330/466.
Ул. Кнорина, д. 50, корп. 4
220103, г. Минск.
Подписные индексы:
01514(и), 015142(в).
Редакция не всегда разделяет мнение и взгляды авторов.
Редакция не несет ответственности за содержание рекламных объявлений.
Рукописи не рецензируются и не возвращаются.
© ООО «РегистрМедиа», 2020
© МСФО, 2011–2020
Информационно-правовая поддержка предоставлена ИПС «Registr.by»

О новом руководстве по определению справедливой стоимости

Международный совет по стандартам оценки (International Valuation Standards Council — IVSC) опубликовал промежуточный вариант нового руководства по определению справедливой стоимости в рамках требований стандарта МСФО (IFRS) 13 «Измерения по справедливой стоимости» и не только. Руководство в основном касается нюансов измерения собственного кредитного риска и кредитного риска контрагента при определении справедливой стоимости финансовых активов и обязательств.

В случае одобрения документа IVSC выпустит его финальную версию, которая, однако, не будет обязательной и не будет предписывать использование каких-то определенных подходов в специфических ситуациях.

Стандарт МСФО (IFRS) 13 требует, чтобы справедливая стоимость обязательства учитывала риск неисполнения, который включает (но не ограничивается) собственным кредитным риском организации. В новом Руководстве он именуется термином Debt Valuation Adjustment, DVA, что, по сути, и есть рыночная оценка кредитного риска. Не стоит забывать и о том, что принятие во внимание кредитного риска контрагента необходимо для правильного измерения производных финансовых инструментов по справедливой стоимости в рамках стандартов МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 39, но в этих случаях в документе используется другой термин — Credit Valuation Adjustment», CVA.

В публикации Международного совета по стандартам оценки приводится подробное различие между двумя ключевыми понятиями, CVA и DVA, с объяснением лежащих в основе концепций и реальными примерами сложной оценки в крупных компаниях с большими портфелями финансовых инструментов.

Андрей Карпунин,
председатель Клуба финансовых директоров, вице-председатель МССПиР, член совета БНПА, член ОКС Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и ОКС Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь

НОВОЕ В МСФО

5 Формирование единого рынка аудиторских и бухгалтерских услуг в ЕАЭС
5 Еврокомиссия приступила к пересмотру Директивы по нефинансовой отчетности
6 «Европейская Лаборатория» представила результаты исследования климатической отчетности
7 «Лаборатория финансовой отчетности» FRC призвала улучшать отчетность по условиям труда
7 Вывести климатическую отчетность на баланс
9 Реестр стран с гиперинфляцией на начало 2020 года
Ольга СЕДЫХ
10 Об изменениях в стандартах МСФООС (IPSAS) 2019/2020

МЕТОДОЛОГИЯ

11 Концептуальные основы представления финансовых отчетов (IFRS Framework): доходы и расходы
17 Концептуальные основы представления финансовых отчетов (IFRS Framework): экономические ресурсы и активы, права требования, обязательства и собственный капитал
Нонна ЛУЦКЕР
24 Отчетность за 2019 год: представление и раскрытие налога на прибыль по МСФО (IAS) 12
Ян КОВАЛЕВСКИЙ
27 Дивиденды и их отражение в Отчете о движении денежных средств согласно МСФО (IAS) 7
Ольга РОМАНЕНКОВА
31 Как учитывать ожидаемый кредитный убыток по межфирменным займам согласно МСФО (IFRS) 9
33 Рекомендации по применению арендаторами нового стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда»
Валентин УБАНОВИЧ
43 Отрицательные курсовые разницы и их роль в манипуляции финансовым результатом организации
47 МСФО-2020: обзор основных изменений с учетом возможности досрочного применения

АЗБУКА МСФО

Илья БЕРГ
52 Пример составления консолидированной финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 1

АУДИТ

Валентина ЛЕМЕШ
55 Изменения в правовом регулировании оценки качества работы аудиторов

ПОЛЕМИКА

Лариса ШЕХМАН
63 Можно ли применять для целей ТЦО отчетность по МСФО

Формирование единого рынка аудиторских и бухгалтерских услуг в ЕАЭС

Принципы формирования единого рынка аудиторской и бухгалтерской деятельности в Евразийском экономическом союзе рассмотрены с участием уполномоченных органов стран Союза в Министерстве финансов Российской Федерации.

Заместитель Министра финансов России Антон Дроздов отметил необходимость ускоренной работы над проектами документов, направленных на формирование в Союзе единого рынка этого вида услуг.

Директор Департамента финансовой политики Евразийской экономической комиссии Арман Хачатрян подчеркнул важность формирования единых подходов к организации и регулированию аудиторских и бухгалтерских услуг, применению мер ответственности, административного сотрудничества и обмена информацией между компетентными органами для повышения инвестиционной привлекательности и расширения возможностей бизнеса в целом.

В рамках формирования единого рынка аудиторские и бухгалтерские компании одного государства ЕАЭС получат право на оказание услуг в других странах Союза без дополнительного учреждения, на основе взаимного признания профессиональных квалификационных требований к персоналу поставщика услуг и разрешений на ведение деятельности, полученных на территории других стран ЕАЭС.

Еврокомиссия приступила к пересмотру Директивы по нефинансовой отчетности

Совсем недавно исполнительный вице-президент Еврокомиссии Валдис Домбровскис намекал на скорый пересмотр общеевропейских требований к нефинансовой отчетности. Европейская Комиссия объявляет о старте новой инициативы по пересмотру Директивы по нефинансовой отчетности.

В качестве первого шага опубликована оценка влияния действующей уже несколько лет Директивы по нефинансовой отчетности, включая описание текущих проблем. Для примера: отчетная информация сегодня не является в достаточной степени надежной или сопоставимой, а кроме того, не отвечает запросам пользователей. Составители отчетности при этом несут ненужные издержки на подготовку такой отчетности, которых к тому же можно было бы избежать. Когда

они обдумывают, какую именно нефинансовую информацию включить в свой отчет, в отдельных непростых случаях это забирает у них много времени и ресурсов.

Таким образом, европейскую практику подготовки нефинансовой отчетности трудно назвать устоявшейся и эффективной. В преддверии будущего пересмотра Еврокомиссия предлагает три возможных варианта решения обозначенных проблем:

- продолжать идти сегодняшним курсом, когда компании ориентируются на необязательное руководство им в помощь с подготовкой нефинансовой отчетности в соответствии с Директивой;
- изучить возможность применения стандартов, которые при этом все равно останутся добровольными для всех компаний, пожелавших им следовать;
- пересмотреть и ужесточить положения Директивы по нефинансовой отчетности.

«Европейская Лаборатория» представила результаты исследования климатической отчетности

Первый крупный проект «Европейской Лаборатории» корпоративной отчетности после ее образования в 2018 году в составе Европейской консультативной группы по финансовой отчетности (EFRAG) было решено посвятить теме климата.

Работа заняла около 11 месяцев и в итоговом отчете «Как улучшить связанную с климатом отчетность — Обзор передовых практик из Европы и не только» члены рабочей группы «Лаборатории» дают исчерпывающее представление о климатической отчетности примерно 150 европейских компаний, выделяя среди них наиболее удачные примеры и оценивая прогресс с внедрением рекомендаций другой рабочей группы по климатическим раскрытиям (TCFD). Одновременно авторы приняли в расчет связанные с климатом элементы Директивы по нефинансовой отчетности и необязательного руководства по нефинансовой отчетности и раскрытию информации относительно климата.

«Тема изменения климата является актуальной в повестке дня комитета ENVI, который я возглавляю, — отметил один из выступавших на презентации гостей Паскаль Канфин (Paskal Canfin), являющийся председателем комитета Европарламента по вопросам окружающей среды, общественного здоровья и безопасности пищевых продуктов (ENVI). — Отчетность содействует прозрачности, демонстрирующей, как компании справляются с влиянием изменения климата. Я горячо приветствую инициативу «Европейской Лаборатории» по стимулированию инноваций в сфере европейской корпоративной отчетности через определение передовых примеров отчетной практики и ознакомление с ними других».

«Лаборатория финансовой отчетности» FRC призвала улучшать отчетность по условиям труда

Исследовательское подразделение британского Совета по финансовой отчетности (Financial Reporting Lab) выпустило новый отчет, в котором призывает компании улучшить качество корпоративной отчетности в отношении вопросов, связанных с условиями труда, поскольку на сегодня это является актуальным запросом со стороны инвесторов. Под условиями труда подразумеваются не только непосредственные условия, в которых сотрудникам организаций приходится работать, но и возможности по изменению условий трудовых контрактов, и влияние автоматизации — все эти темы очень интересуют современных инвесторов, придерживающихся принципов социально ответственного инвестирования. В связи с этим они желают видеть больше четкости в раскрытии информации.

В опубликованном отчете «лаборанты» приводят практические рекомендации и примеры того, как компании могут обеспечить пользователей отчетности более полезной информацией. Основная идея в том, чтобы начать думать о своих сотрудниках как о стратегических активах, объясняя в отчетах, как именно осуществляются инвестиции в них. При этом большую важность имеют такие факторы как диверсификация кадрового состава, мотивация, текучесть кадров и привлечение новых талантливых сотрудников.

В прилагаемом к отчету общем обзоре содержатся ключевые вопросы, которые компаниям стоит задать самим себе, прежде чем переходить к самим раскрытиям в отчетности данных по условиям работы у них.

Вывести климатическую отчетность на баланс

Глава департамента надзора в британской инвестиционной компании Sarasin & Partners Наташа Ландел-Миллс в своей недавней статье в Financial Times предлагает сделать климатическую отчетность измеряемой, поскольку только если что-то можно измерить, этим чем-то можно

управлять. Она пишет, что влияние бизнеса на климат и поведение клиентов до сих пор не измеряется в полной мере, а поэтому управлению в полной мере не подлежит. Как следствие, инвестиционные решения и решения о приобретении продуктов и услуг не учитывают влияние на нашу планету.

Глобальный налог на углеродные выбросы мог бы стать одним из возможных решений проблемы. В случае реализации такой идеи каждому пришлось бы взять на себя какую-то часть оплаты климатических экстерналий.

По оценкам Международного валютного фонда, для реализации одной из целей Парижского соглашения по климату 2015 года (предотвращение повышения общемировой температуры выше критических 2 градусов Цельсия) потребуется введение налога примерно в 75 USD за каждую тонну углеродных выбросов. Эксперт пишет, однако, что для введения такого налога в действие понадобилась бы сильная политическая воля, поскольку этому воспротивятся очень многие. С подписания Парижского соглашения прошло уже несколько лет, а активных действий в правительственных кругах пока что не наблюдается.

«Зеленая» программа ЕС может ударить по экспортным возможностям ряда стран в том числе России. Тем не менее это не единственное решение проблемы, да и само по себе оно вряд стало бы полноценным решением. Для достижения поставленной цели нулевых углеродных выбросов к 2050 году необходимы совместные действия пяти ключевых групп участников, а именно:

1. Разработчиков стандартов, которым следует включить климатические эффекты в сам текст. Отметим, что предложение очень интересное. МСФО действуют более чем в 140 мировых юрисдикциях. К их разработчику (IASB) неоднократно обращались с просьбой прописать климатические раскрытия, но этого сделано не было. А почему? Как недавно писал член Совета МСФО Ник Андерсон, действующих требований в стандартах вполне достаточно и для таких раскрытий. Тем самым разработчик МСФО как бы снимает с себя ответственность. Предположим, требований в самом деле достаточно, если компании захотят делать климатические раскрытия в своей отчетности, только риторический вопрос: захотят ли?

2. Далее — аудиторы, в первую очередь «большая четверка», — которым придется доходчиво объяснить своим клиентам, что ускоренный переход на режим нулевых углеродных выбросов будет иметь последствия на них же самих, и если климатические эффекты не найдут отражения в их финансовой отчетности во вполне конкретной числовой форме, это не позволит инвесторам адекватно оценить климатические риски и заранее принимать решения о распределении капитала.

3. В третьих — акционеры, которые имеют возможность голосовать против директоров компаний и аудиторов, не действующих в интересах предотвращения негативного влияния на окружающую среду.

4. В четвертых — крупнейшие управляющие активами. Не так давно, напомним, исполнительный директор одного из крупнейших в мире институциональных инвесторов BlackRock пообещал переориентировать в этом году инвестиционные стратегии, игнорируя далее компании, которые игнорируют климат и не делают климатических раскрытий в своей отчетности. Как пишут FT, аналогичные инициативы запустили Vanguard и State Street, поддерживая директоров в их действиях по реализации нулевых углеродных выбросов к 2050 году.

5. И последняя группа — кредитные рейтинговые агентства, в первую очередь «Большая тройка» (S&P, Moody's и Fitch), ведь у них есть возможность повлиять на способность компаний к привлечению финансирования через выставляемые рейтинги.

Реестр стран с гиперинфляцией на начало 2020 года

Группа по международным вопросам (International Practices Task Force — IPTF) входит составной частью в американский Центр качества аудита (CAQ). ЦКА, в свою очередь, является аффилированной организацией с Американским институтом сертифицированных бухгалтеров (AICPA). На регулярной основе, 1–2 раза в год, IPTF обновляет список стран с гиперинфляционной экономикой, поскольку это требуется для принятия решения о применении стандарта IAS 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» (по очевидным причинам он не перечисляет государства поименно, ведь ситуация меняется постоянно). В предыдущий раз список гиперинфляционных стран обновлялся экспертами в июле прошлого года — как и всегда, в этом они ориентируются на критерии самого стандарта IAS 29.

Страны, у которых показатель совокупной инфляции за последние три года превысил в 100%:

- Аргентина;
- Южный Судан;
- Судан;
- Венесуэла;
- Зимбабве.

Страны, у которых прогнозируемый показатель совокупной инфляции за три года превысит 100%:

Исламская Республика Иран.

Страны, у которых показатель совокупной инфляции за три года превышал 100% в последнее время: таковых в этот раз не оказалось.

Страны, у которых показатель совокупной инфляции за последние три года превысил 100% после инфляционного пика в отдельный годовой период:

- Ангола;
- Суринам.

Страны, у которых прогнозируемый показатель совокупной инфляции за три года будет находиться в пределах от 70 до 100%, либо ожидается значительный (свыше 25%) скачок инфляции по ходу текущего периода:

- Демократическая республика Конго;
- Либерия;
- Йемен.

Группа по международным вопросам (IPTF) отмечает, что могут быть и другие страны с показателем совокупной инфляции за три года, превышающем 100%, которые не включены в анализ по причине недоступности данных по ним. Примером таковых может быть Сирия.

Почему именно три года? Дело в том, что определение гиперинфляционных экономик в соответствии с требованиями американских стандартов ASC 830 начинается с расчета совокупной инфляции за трехлетний период, предшествующий началу отчетного периода. Если результаты расчетов превышают 100%, то экономика такой страны признается гиперинфляционной. Однако даже если это не так, исторические данные за этот трехлетний период могут служить основной для дальнейшего заключения, стоит ли все равно признавать экономику гиперинфляционной. Особенно осторожными следует быть в случае сомнений относительно надежности данных по инфляции. И не меньший опыт требуется для применения профессионального суждения при определении того, можно ли уже на основании имеющихся свидетельств вычеркивать то или иное государство из списка гиперинфляционных экономик.

Ольга СЕДЫХ

Об изменениях в стандартах МСФООС (IPSAS) 2019/2020

Международный совет по стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора (IPSASB) опубликовал окончательный вариант ежегодных улучшений к международным стандартам IPSAS за прошлый год, которые он регулярно вносит по аналогии с Советом по МСФО. Все это незначительные изменения в ответ на замечания, высказываемые составителями и пользователями финансовой отчетности в соответствии с этими стандартами.

IPSASB внес изменения в девять стандартов:

- IPSAS 5 «Затраты по заимствованиям» (описание отдельных компонент затрат по заимствованиям, которые были случайно пропущены после выхода IPSAS 41 «Финансовые инструменты»);
- IPSAS 30 «Финансовые инструменты: раскрытия» (иллюстративные примеры по хеджированию и кредитному риску, которые также были случайно пропущены после выхода IPSAS 41);
- тот же самый стандарт (обновление руководства по учету финансовых гарантий, которое также было случайно пропущено после выхода IPSAS 41);
- IPSAS 33 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности для организаций общественного сектора (IPSAS) на основе метода начислений» (обновление руководства по классификации финансовых инструментов при первом использовании, случайно пропущенное после выхода IPSAS 41);
- IPSAS 13 «Аренда» (обновления в руководстве, которые теперь включают необходимые отсылки стандарту IPSAS по обесценению вместо отсылок на другие международные и национальные системы стандартов по этой теме);
- тот же самый стандарт и IPSAS 17 «Основные средства» (устранение переходных положений, которые уже неактуальны после выхода IPSAS 33);
- IPSAS 21 «Обесценение не генерирующих наличность активов» и IPSAS 26 «Обесценение генерирующих наличность активов» (обновления, требуемые для последовательности учета обесценения переоцененных активов, подпадающих под требованиях стандартов IPSAS 17 и IPSAS 31 «Нематериальные активы»);
- еще одно обновление к IPSAS 33 (обновление в руководстве по внедрению, где речь идет об условно-первоначальной стоимости (deemed cost), дабы лучше соотнести его с базовыми принципами данного стандарта);
- IPSAS 40 «Объединение бизнеса в общественном секторе» (добавление к параграфу, описывающему дату вступления в силу, случайно пропущенному после выхода этого стандарта).

Концептуальные основы представления финансовых отчетов (IFRS Framework): доходы и расходы

В Концептуальных основах представления финансовых отчетов (Conceptual Framework for Financial Reporting (IFRS Framework)) раскрыто содержание таких элементов финансовой отчетности, как доходы и расходы, являющиеся обязательными отчетными данными по финансовым результатам деятельности и необходимыми для реальной и достоверной оценки стоимости организации, определяющими ее финансовое положение. Также рассмотрена практическая значимость отчетной информации о доходах и расходах для пользователей бухгалтерской отчетности, сформированной в соответствии с международными стандартами по видам стоимостей: исторической, справедливой, стоимости исполнения и текущей стоимости замещения.

На основании общего методологического подхода системы МСФО к пониманию процесса формирования финансовых отчетов общего назначения Концептуальными основами представления финансовых отчетов (Conceptual Framework for Financial Reporting (IFRS Framework)), разработанными Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО) (International Accounting Standards Board (IASB)), определен перечень и содержание элементов финансовой отчетности.

Концептуальные основы представления финансовых отчетов (далее — Концептуальные основы) введены в действие на территории Беларуси постановлением Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20.

Основной целью финансовой отчетности по международным стандартам является полезность для существующих и потенциальных кредиторов (в том числе инвесторов и заимодавцев) при принятии инвестиционных решений. Исходя из требо-

ваний к содержательно-информационному составу финансовых отчетов, все элементы отчетности по МСФО делятся на две категории:

1) отчетные данные по финансовому положению организации (поэлементный состав отчетности: активы, обязательства, собственный капитал);

2) отчетные данные по финансовым результатам деятельности организации (поэлементный состав отчетности: доходы, расходы).

ЭЛЕМЕНТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ — «ДОХОДЫ»

Кроме деления на категории, элементы финансовой отчетности соотносят с критериями информационных требований к отчетам (п. 4.2 Концептуальных основ). В связи с этим «доходам» как элементу финансовой отчетности соответствует критерий «Изменения в экономических ресурсах, отражающие финансовые результаты деятельности». Экономический ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод (п. 1 4.2 Концептуальных основ). Данное критериальное соотношение обусловлено наличием двух видов изменений в экономических ресурсах. Первое из них связано с изменением финансового результата деятельности организации, полученным в процессе использования имеющихся у нее экономических ресурсов. Второй вид — это экономические ресурсы, поступившие от инвесторов и кредиторов напрямую, то есть не связанные с финансовыми результатами деятельности отчитывающейся организации.

Правилами международного учета установлено, что финансовая отчетность должна быть составлена таким образом, чтобы пользователи могли иметь возможность различать эти два типа изменений, то есть содержать информацию о влиянии операций и прочих событий на изменения в экономических ресурсах организации и правах требования (поскольку изменения могут быть обусловлены как финансовыми результатами деятельности, включая такие события, как изменения рыночных цен или процентных ставок, так и выпуском долговых[1] или долевых[2] инструментов) (п. 1.15 Концептуальных основ).

Изменения в экономических ресурсах могут быть обусловлены финансовыми результатами деятельности, учтенными методом начисления или отраженными как денежные потоки за прошедший период.

При учете методом начисления эффект от действий, производимых с экономическими ресурсами отчитывающейся организации, отражается в периоде его возникновения, даже если соответствующие денежные поступления и выплаты имеют место в другом периоде (п. 1.17 Концептуальных основ).

Финансовые результаты деятельности, отраженные как денежные потоки за прошедший период, характеризуют способность отчитывающейся организации получать и эффективно расходовать денежные средства. Подобным образом учитываются все основные факторы, влияющие на ликвидность или платежеспособность организации, в том числе заимствования, погашение задолженности, распределение денежных средств в пользу инвесторов (как в виде денежных дивидендов, так и в других формах). Данные правила отражения финансовых результатов деятельности обусловлены тем, что денежные потоки возникают различными способами как напрямую (из имеющихся экономических ресурсов), например дебиторская задолженность, так и в результате использования нескольких ресурсов в сочетании

[1] Долговой инструмент — особая форма инвестиций (например, депозит в банке (срочный вклад, депозитный сертификат), облигации).

[2] Долевой инструмент — любой договор, подтверждающий право на долю активов организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств (например, акция).

друг с другом для производства и продажи товаров или услуг покупателям. При этом может возникнуть сложность соотнесения таких денежных потоков с отдельными экономическими ресурсами (или правами требования на них). Однако пользователям финансовых отчетов необходимо знать характер и величину ресурсов, доступных для использования в деятельности отчитывающейся организации для оценки перспектив в отношении будущих денежных потоков (п. 1.4 Концептуальных основ).

Доход — это увеличение актива[3] (уменьшение обязательства[4]), в результате которого произошло увеличение собственного капитала[5], не связанное со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации (п. 4.68 Концептуальных основ).

Обратите внимание: по правилам международного учета взносы держателей прав требования в отношении собственного капитала организации не являются доходами. Права требования в отношении собственного капитала организации могут возникать на основании договора или требований законодательства. Например, различные виды акций (обыкновенные, привилегированные), выпущенные организацией, могут предоставлять их держателям различные права.

ЭЛЕМЕНТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ — «РАСХОДЫ»

«Расходам» как элементу финансовой отчетности соответствует критерий информационных требований к отчетам «Изменения в правах требования, отражающие финансовые результаты деятельности» (п. 4.2 Концептуальных основ). Наличие данного соответствия (по аналогии с классификацией изменений экономических ресурсов) обусловлено существованием двух видов изменений прав требований[6]. Первый вид изменений характеризует эффективность управления и регулирования расчетов на основании прав требования к организации, то есть это изменения, связанные с финансовым результатом. Второй вид — это изменения прав требования по причинам, не связанным с финансовыми результатами деятельности отчитывающейся организации, например с выпуском долговых или долевых инструментов (п. 4.2 Концептуальных основ).

Пользователям финансовой отчетности организация обязана предоставить информацию обо всех видах и причинах изменений прав требования для оценки и наиболее полного понимания финансового результата деятельности.

Изменения в правах требования могут быть обусловлены финансовыми результатами деятельности, учтенными методом начисления или отраженными как денежные потоки за прошедший период (в данном случае действуют учетные нормы, аналогичные правилам, установленным для изменений экономических ресурсов).

Расход — это уменьшение актива (увеличение обязательства), в результате которого произошло уменьшение собственного капитала, не связанное с его распределением в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала организации (п. 4.68 Концептуальных основ).

Обратите внимание: по правилам международного учета распределения держателям прав требования в отношении собственного капитала организации (например, дивиденды) не являются расходами.

---

[3] Актив — это признанный экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий.

[4] Обязательство — это признанная обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.

[5] Собственный капитал представляет собой остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.

[6] Право требования — имеющее юридическое основание право третьего лица на получение экономического ресурса отчитывающейся организации (право требования к организации).

БАЗЫ ОЦЕНКИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Согласно общим требованиям МСФО элементы, признаваемые в финансовой отчетности, отражаются в денежном выражении. Для этого организации необходимо выбрать соответствующую базу оценки. В международном учете база оценки может быть представлена как историческая стоимость, справедливая стоимость, ценность использования, стоимость исполнения, текущая стоимость, текущая стоимость замещения (п. 6.1 и 6.43 Концептуальных основ). Выбранный вид стоимости является установленной характеристикой оцениваемой статьи финансовой отчетности.

Выбор базы оценки, как правило, определяется несколькими факторами, относительная значимость каждого из которых зависит от конкретных фактов и обстоятельств. Кроме возможности использования необходимого количества факторов в оценочном процессе, в международном учете допускается применение более одной базы оценки актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов для предоставления уместной информации, обеспечивающей правдивое представление как финансового положения организации, так и ее финансовых результатов (п. 4.68 Концептуальных основ).

В Отчете доходы и расходы отображаются по таким видам стоимостей, как историческая, справедливая, стоимость исполнения (ценность использования), текущая стоимость замещения.

Основные правила предоставления финансовой отчетной информации в отношении активов или обязательств и связанных с ними доходов и расходов по исторической стоимости следующие:

1. Оценка элементов финансовой отчетности по исторической стоимости осуществляется в денежном измерении с использованием информации, полученной, из цены операции или иного события, в результате которых они возникли (п. 6.4 Концептуальных основ). Например: историческая стоимость актива на момент его приобретения или создания — это величина затрат, понесенных при приобретении или создании этого актива, которая включает возмещение, уплаченное с целью приобретения или создания этого актива, плюс затраты по сделке, а историческая стоимость обязательства на момент его возникновения — это величина возмещения, полученного за принятие на себя этого обязательства, минус затраты по сделке (п. 6.5 Концептуальных основ).

2. Если актив оценивается по исторической стоимости, потребление или продажа этого актива приводят к возникновению расходов, которые оцениваются в сумме, равной исторической стоимости актива.

3. Расходы, возникающие в результате продажи актива, признаются одновременно с признанием в качестве доходов возмещения, полученного в результате такой продажи. Разница между доходами и расходами представляет собой маржу от продажи. Расходы, возникающие в результате потребления актива, можно сопоставить с соответствующими доходами для предоставления информации о марже, то есть в Отчете доходы и расходы могут представляться как на валовой основе, так и на нетто-основе.

4. Исполнение обязательства, оцененного по исторической стоимости, приводит к возникновению доходов, равных величине сумме полученного возмещения. Разница между доходами и расходами, возникшими в результате исполнения обязательства, представляет собой маржу от исполнения, то есть в Отчете доходы и расходы могут быть представлены как на валовой, так и на нетто-основе (п. 6.28 Концептуальных основ).

Приведем пример практического подхода к информированию пользователей о деятельности организации при условии фактического исполнения обязательства в отчетном периоде. В этом случае в Отчете за соответствующий отчетный период должны быть отражены следующие отчетные данные:

■ доходы, равные исторической стоимости исполненного обязательства (отражающие историческое возмещение);

■ расходы в части затрат, понесенных в связи с исполнением обязательства.

5. Историческая стоимость не отражает изменения в стоимости, за исключением случаев с обесценением актива или признанием факта обременительности обязательства.

Основные правила предоставления финансовой отчетной информации в отношении элементов финансовой отчетности по справедливой стоимости основаны на определении данного вида базы оценки. В международном учете справедливая стоимость — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (п. 6.12 Концептуальных основ).

Как правило, справедливую стоимость можно определить непосредственно, исходя из наблюдаемых цен на активном рынке. Если это затруднительно, то согласно правилам международного учета справедливая стоимость определяется косвенно с использованием методов оценки, например основанных на денежных потоках, отражающих ряд факторов. Когда такие факторы обладают различными характеристиками, определение доходов и расходов, обусловленных данными факторами, может предоставить полезную информацию пользователям финансовой отчетности. Такие виды расходов и доходов являются отдельно идентифицируемыми на основании п. 7.14 (b) Концептуальных основ.

Приведем пример практического подхода к информированию пользователей о деятельности организации в случае изменения стоимости актива в отчетном периоде, при условии отсутствия отдельно идентифицируемых расходов и доходов. В Отчете за соответствующий отчетный период величина изменения стоимости актива в денежном выражении отражается в составе:

■ доходов, если произошло увеличение стоимости актива;

■ расходов, если произошло снижение стоимости актива.

Основные правила предоставления финансовой отчетной информации в отношении элементов финансовой отчетности по стоимости исполнения (ценности использования) основаны на содержании понятий данного вида оценки.

Ценность использования — это стоимость денежных потоков (других экономических выгод), которые организация ожидает получить в результате использования актива. Стоимость исполнения — это стоимость денежных средств (других экономических ресурсов), которые, как ожидает организация, она должна будет передать в счет исполнения своего обязательства (п. 6.12 Концептуальных основ).

Общий подход к отражению доходов и расходов при выборе ценности использования или стоимости исполнения в качестве базы оценки аналогичен правилам, установленным для справедливой стоимости. Данная учетная аналогия возможна в силу схожести оценочных принципов, несмотря на то что базы оценки «ценность использования» и «стоимость исполнения» основаны на допущениях, специфичных для организации, а не на допущениях, принятых участниками рынка (что характерно для «справедливой стоимости»).

Основные правила предоставления финансовой отчетной информации в отношении элементов финансовой отчетности по текущей стоимости замещения обусловлены особенностями данного вида оценочной базы.

Текущая стоимость замещения актива — это стоимость эквивалентного актива на дату оценки, состоящая из суммы возмещения, которое было бы уплачено на дату оценки, и затрат по сделке, которые были бы понесены на эту дату.

Текущая стоимость замещения обязательства — это возмещение, которое было бы получено за эквивалентное обязательство на дату

оценки, за вычетом затрат по сделке, которые были бы понесены на эту дату.

Текущая стоимость замещения как и историческая стоимость отражает цены на рынке, на котором организация приобрела бы актив или приняла бы на себя обязательство. Однако, в отличие от исторической стоимости, текущая стоимость замещения отражает условия, существующие на дату оценки. На этом основании правила предоставления финансовой отчетной информации в отношении элементов финансовой отчетности по текущей стоимости замещения аналогичны правилам для исторической стоимости, несмотря на то что, в отличие от исторической стоимости, текущая стоимость замещения отражает цены, существующие в момент потребления актива или исполнения обязательства (п. 6.21 и 6.40 Концептуальных основ).

ОСНОВНЫЕ ФАКТОРЫ, УЧИТЫВАЕМЫЕ ПРИ ВЫБОРЕ БАЗЫ ОЦЕНКИ

При выборе базы оценки для актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов важно учитывать характер информации, которая будет предоставлена в результате использования данной базы оценки как в отчете о финансовом положении, так и в отчете (отчетах) о финансовых результатах.

Информация, предоставляемая в результате использования какой-либо базы оценки, должна быть полезной для пользователей финансовой отчетности. Для этого информация должна быть уместной и правдиво представлять то, для представления чего она предназначена, а также в максимально возможной степени сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной.

Подготовлено на основе тезисов канд. экон. наук И.Э. Гущиной

КСТАТИ

Последние наработки в области интегрированной отчетности

Carrots & Sticks и Reporting Exchange — две базы данных для компаний, составляющих расширенную корпоративную отчетность с информацией из области устойчивого развития — объединили усилия ради облегчения доступа пользователей к надежной информации. Совместными силами две системы теперь обеспечивают доступ к сотням элементов Таксономии систем корпоративной отчетности 70 крупнейших стран мира — туда включены как обязательные, так и добровольные предписания и руководства.

Совет по стандартам раскрытия информации об экологическом воздействии (CDSB) анонсировал запуск консультаций с целью ускорить глобальное внедрение финансовых раскрытий в привязке к теме климата и изучить роль в этом его собственных основ отчетности.

Комитет по интегрированной отчетности (IRC) Южной Африки подготовил руководство в помощь организациям с подготовкой интегрированных отчетов касательно перспектив дальнейшего развития.

Участники проекта британского принца Чарльза по теме устойчивой корпоративной отчетности — Accounting for Sustainability Project (A4S) — представили обновление к предыдущему докладу от сентября 2018 года. Так же, как и тогда, сегодня он носит название Financing our Future («Финансируя наше будущее») и содержит пять основополагающих рекомендаций. Одна из них заключается в переходе на глобальную систему общепризнанных стандартов и единую терминологию.

Global Reporting Initiative (GRI) дала старт новому стандарту налоговой отчетности, который позволит международным компаниям иметь более четкое представление, где именно и сколько именно они платят налоги. Также GRI запустила новый инструментарий, который позволит сообщать о проявлениях современных форм рабства.

Климатическая отчетность стала первым крупным проектом в работе у «Европейской Лаборатории», созданной в 2018 году. Представленный отчет содержит примеры наилучших практик климатических раскрытий и сценарного анализа от компаний из Европы и зарубежных стран.

Инициатива «устойчивых» бирж от ООН (SSE) объявила о том, что Афинская фондовая биржа (участница инициативы с 2018 года) опубликовала свое руководство по представлению информации о факторах ESG (экологии, социальном влиянии и системе управления).

Концептуальные основы представления финансовых отчетов (IFRS Framework): экономические ресурсы и активы, права требования, обязательства и собственный капитал

Рассмотрим содержание таких понятий, как «экономические ресурсы», «активы», «права требования», «обязательства», «собственный капитал», поскольку эти концепты включены в перечень информационных данных, подлежащих отражению в финансовой отчетности по МСФО, необходимых для реальной и достоверной оценки стоимости организации и определяющих ее финансовое положение, согласно Концептуальным основам представления финансовых отчетов (Conceptual Framework for Financial Reporting (IFRS Framework)).

Также уделим внимание практической значимости отчетной информации об экономических ресурсах и правах требования для пользователей бухгалтерской отчетности, сформированной в соответствии с международными стандартами.

Абсолютно точное отображение экономических явлений нельзя назвать приоритетной целью и задачей международного учета, который в значительной степени основан на оценках, суждениях и моделях. Эти оценки, суждения и модели определяются и используются для организации учетного процесса и формирования отчетности в соответствии с правилами, установленными документами международных стандартов.

Концептуальными основами установлены главные принципы и концепты (содержательные понятия и элементы) международного учета,

которые формируют оценочные значения, профессиональные суждения и стратегию учетных моделей (п. 1.11).

Финансовые отчеты общего назначения, составленные с учетом требований МСФО, не предназначены для того, чтобы показать стоимость отчитывающейся организации. Основная задача этих отчетов — обеспечение кредиторов информацией для проведения оценки стоимости организации с целью принятия ими решений о предоставлении данной организации ресурсов (п. 1.7, 1.4 Концептуальных основ).

Концептуальными основами установлен перечень информационных данных, подлежащих отражению в финансовой отчетности, необходимых для реальной и достоверной оценки стоимости организации и определяющих ее финансовое положение: об экономических ресурсах организации, правах требования на ресурсы организации, об изменениях в этих ресурсах и правах требования, а также сведения о степени рациональности использования экономических ресурсов руководством отчитывающейся организации.

Обратите внимание: по правилам международного учета отчитывающаяся организация не обязательно является юридическим лицом, она может представлять собой как одну организацию, так и часть организации или включать в себя несколько организаций (например, одна организация (материнская компания) осуществляет контроль над другой организацией (дочерней компанией), финансовая отчетность этой отчитывающейся организации называется «консолидированной финансовой отчетностью»).

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ РЕСУРСЫ И АКТИВЫ

Экономический ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод (п. 4.2 Концептуальных основ).

Экономический ресурс становится активом организации в результате признания (п. 5.1 Концептуальных основ). Процесс признания активов в международном учете установлен нормативно-разъяснительными документами Правления КМСФО, в том числе и Концептуальными основами.

Таким образом, **актив —** это существующий (признанный) экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. В учете по МСФО активы являются обязательным элементом финансовой отчетности (п. 4.1 Концептуальных основ).

Обратите внимание: не все права организации являются ее активами. Чтобы права считались активами, должно соблюдаться два условия: 1) права должны иметь потенциал создания экономических выгод сверх тех экономических выгод, которые доступны всем другим сторонам, и 2) должны контролироваться организацией (например, право пользования общедоступным ноу-хау не является активом).

Для правильного использования информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной по МСФО, необходимо точно и адекватно понимать содержание понятий «экономический ресурс» и «актив». Данные экономические категории имеют три аспекта: право, потенциал создания экономических выгод, контроль.

В международном учете права организации, обладающие потенциалом создания экономических выгод, классифицируются по двум критериям.

Критерий 1: наличие обязанности другой стороны. По первому критерию права делятся на:

- права, которым соответствуют обязанности другой стороны (например, права на получение денежных средств, права на получение товаров или услуг);
- права, по которым у другой стороны обязанности не возникают (например, право на использование объекта основных средств;
- право на получение выгод от ликвидационной стоимости объекта аренды.

Критерий 2: юридическое основание. По второму критерию права делятся на:

- права, возникающие в силу наличия юридически закрепленной обязанности (например, по условиям договора владения зарегистриро-

ванным патентом или в соответствии с требованиями законодательства);

■ права, полученные другими способами (например, путем создания ноу-хау или в результате наличия у другой стороны «обязанности, обусловленной практикой» (п. 4.31 Концептуальных основ), то есть обязанности, возникшей в силу сложившейся деловой практики, опубликованной политики или конкретных заявлений).

В учете по МСФО не могут быть классифицированы в качестве ресурсов организации права на получение экономических выгод в виде долговых или долевых инструментов, выпущенных организацией, выкупленных и удерживаемых ею, например собственные выкупленные акции (п. 4.10 Концептуальных основ).

В международном учете наличие у права потенциала создания экономических выгод (для классификации такого права в качестве экономического ресурса) отождествляется только с выгодами сверх тех, которые доступны всем другим сторонам. При этом также необходимо подтверждение существования самого права и наличие уверенности в том, что данное право будет создавать экономические выгоды для организации как минимум в одних конкретных обстоятельствах.

Право может отвечать определению экономического ресурса и, следовательно, быть активом, даже если мала вероятность того, что оно будет создавать экономические выгоды. При наличии низкой вероятности требуется принятие решения, следует ли признавать актив и каким образом его оценивать, а также какую информацию предоставлять об активе (п. 4.15 Концептуальных основ).

На практике потенциал создания экономических выгод может быть реализован в результате осуществления права организации в процессе совершения следующих действий:

■ получение предусмотренных договором денежных потоков или других экономических ресурсов;

■ обмен экономическими ресурсами на выгодных условиях;

■ обеспечение поступления денежных средств посредством использования экономического ресурса или передачи его в аренду;

■ получение денежных средств в результате продажи экономического ресурса.

По правилам ведения международного учета не существует связи между фактом понесения затрат и приобретением активов. На основании содержания п. 4.18 Концептуальных основ к активам относятся, например, права, предоставленные организации государством на безвозмездной основе или переданные организации в дар другой стороной. Возможна и обратная ситуация: понесенные организацией затраты свидетельствуют о стремлении получить будущие экономические выгоды, но не являются прямым доказательством, что организация получила актив.

Согласно п. 4.19 Концептуальных основ экономический ресурс может быть учтен только в результате процедуры идентификации. Составляющей частью данного процесса является общая оценка (проверка) наличия контроля у организации в виде возможности определять способ использования данного экономического ресурса и получать экономические выгоды, которые он может приносить. Следовательно, если одна сторона контролирует экономический ресурс, никакая другая сторона его контролировать не может.

Алгоритм проведения общей оценки наличия контроля разрабатывается организацией самостоятельно исходя из необходимости, обусловленной особенностями финансово-экономической деятельности, и осуществляется на основании анализа множества факторов, например:

■ степень подверженности риску значительных изменений величины экономических выгод, создаваемых экономическим ресурсом (п. 4.24 Концептуальных основ);

■ наличие уверенности в том, что будущие экономические выгоды от этого ресурса будут поступать напрямую или косвенно в организацию, а не какой-либо другой стороне (п. 4.23 Концептуальных основ).

Контроль свидетельствует о связи экономического ресурса с организацией.

Например, организация может контролировать долю в объекте недвижимости, не контролируя при этом права, обусловленные правом собственности на весь объект. При таких условиях активом является только контролируемая доля в объекте недвижимости.

Контроль над экономическим ресурсом обычно обусловлен возможностью осуществления юридически защищенных прав. Однако контроль также может возникнуть, если у организации имеются другие способы подтвердить, что именно у нее, а не у какой-либо другой стороны в настоящее время существует возможность определять способ использования экономического ресурса и получать выгоды от него. Например, организация может контролировать право на использование ноу-хау (даже при отсутствии у организации соответствующего патента) при условии наличия доступа к этому ноу-хау и возможности не разглашать информацию, составляющую ноу-хау (п. 4.22 Концептуальных основ).

В международном учете экономический ресурс концептуально представляет собой набор прав, а не физический объект (п. 4.12 Концептуальных основ). Наряду с этим Концептуальными основами разъясняется, что, в принципе, каждое право организации представляет собой отдельный актив. Однако для целей учета связанные права зачастую рассматриваются в качестве одной единицы учета, представляющей собой один актив (п. 4.11 Концептуальных основ). Например, обеспеченное законом право собственности на физический объект может обусловить возникновение нескольких прав, включая: право пользования данным объектом, право продажи прав на этот объект, право передавать в залог права на этот объект. В данном случае нормами документов международных стандартов допускается описание данного набора прав как единого физического объекта с целью обеспечения правдивого представления таких прав наиболее кратким и понятным для пользователей способом. В результате на основании бухгалтерского заключения и содержания методологических подходов, изложенных в Концептуальных основах, возможен учет набора прав, обусловленных законным правом собственности на физический объект, как одного актива.

ПРАВА ТРЕБОВАНИЯ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ

В общем виде понятие «право требования» можно определить как имеющее юридическое основание право третьего лица на получение экономического ресурса отчитывающейся организации (право требования к организации).

Концептуальными основами определено, что существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам необходима информация как об экономических ресурсах отчитывающейся организации, так и о правах требования на ресурсы такой организации. На этом основании финансовые отчеты общего назначения должны содержать информацию о финансовом положении организации путем отражения соотношения элементов финансовой отчетности (активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы) с критериями информационных требований к отчетам (экономические ресурсы, права требования). Таким образом, при составлении финансового отчета необходимо учитывать прямое соотношение понятий «право требования к организации» и «обязательство» (п. 4.2 Концептуальных основ).

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

В международном учете признание обязательства возможно только в случае возникновения в результате прошлых событий обязанности, связанной с передачей экономического ресурса (п. 4.27 Концептуальных основ).

В учете по МСФО обязательства являются элементом финансовой отчетности наряду с активами и собственным капиталом организации (п. 4.1 Концептуальных основ).

Понятие «обязательство» характеризуется тремя критериями:

1) существует обязанность;

2) обязанность заключается в передаче экономического ресурса;

3) данная обязанность существует в настоящее время в результате прошлых событий.

Первый критерий — обязанность как экономическая и учетная категория международного учета представляет собой юридически закрепленную ответственность, возникшую в силу наличия договора или требований законодательства. Пунктом 4.31 Концептуальных основ установлено, что обязанности могут возникать и в силу сложившейся деловой практики организации, опубликованной политики или конкретных заявлений. В этом случае проявившая у организации необходимость (ответственность), связанная с передачей экономического ресурса, может называться «обязанностью, обусловленной практикой».

Обязанность всегда возникает перед другой стороной (или сторонами). Другой стороной (или сторонами) может быть физическое лицо или организация, группа физических лиц или организаций либо общество в целом. Для учета по МСФО на основании п. 4.29 Концептуальных основ возможна ситуация наличия у организации обязанности с неопределенной другой стороной. Например, согласно нормам МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в качестве оценочных обязательств признаются обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий организации (то есть ведения деятельности организацией в будущем). Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию незаконного ущерба окружающей среде. Аналогично организация признает оценочное обязательство на покрытие затрат по выводу из эксплуатации нефтедобывающей установки или атомной электростанции в той степени, в которой организация обязана устранить уже нанесенный среде ущерб. Другими словами, в данном случае возникает обязательство не перед конкретной стороной, а перед обществом в целом, и создано обоснованное ожидание, что организация выполнит принятые на себя обязанности (п. 19, 20 МСФО (IAS) 37).

Документами международных стандартов установлено: признание и оценка организацией обязательства в определенной сумме не означает, что другая сторона (или стороны) должна (должны) признавать актив или оценивать его в той же сумме. Например, конкретные стандарты могут содержать различные критерии признания или требования к оценке применительно к обязательству одной стороны и соответствующему активу другой стороны (или сторон), с целью выбора наиболее уместной и правдивой информации.

Согласно требованиям международного учета у организации возникает обязанность в случаях, когда необходимость или ответственность, связанная с передачей экономического ресурса, зависит от конкретного действия в будущем, которое может предпринять сама организация, например осуществление определенного вида коммерческой деятельности или операций на определенном рынке на оговоренную дату в будущем либо исполнение конкретных опционов, предусмотренных договором (п. 4.32 Концептуальных основ).

При неопределенности в отношении существования обязанности, например, если другая сторона стремится получить компенсацию за якобы допущенное организацией правонарушение, признание обязательства должно сопровождаться пояснительной информацией до тех пор, пока данная неопределенность не будет разрешена, например решением суда (п. 4.35 и 5.14 Концептуальных основ).

Второй критерий существования обязательства заключается в том, что обязанность предусматривает потенциальную передачу экономического ресурса. Иначе говоря, необходимым и достаточным условием является факт наличия обязанности будущей передачи экономического ресурса другой стороне по ее требованию (независимо от степени вероятности такой передачи).

К обязанностям передать экономический ресурс относятся, например, выплата денежных средств, передача товаров или оказание услуг, обмен экономическими ресурсами с другой стороной на невыгодных условиях. К таким обязанностям относится, в частности, опцион, согласно которому другая сторона получает право на покупку экономического ресурса у организации.

Вместо исполнения обязанности передать экономический ресурс стороне, имеющей право на его получение, организации иногда принимают решение урегулировать данную обязанность посредством переговоров об освобождении от нее, передать обязанность третьей стороне или заменить на другую обязанность посредством заключения новой сделки. В этих случаях организация будет иметь обязанность передать экономический ресурс до тех пор, пока эта обязанность не будет погашена, передана или заменена (п. 4.40 и 4.41 Концептуальных основ).

Третий критерий существования обязательства заключается в том, что обязанность является существующей, но возникла в результате прошлых событий.

В учете по МСФО обязанность можно классифицировать как существующую и возникшую в результате прошлых событий, если организация уже получила экономические выгоды (например, товары или услуги) и, следовательно, должна будет передать экономический ресурс.

Наличие у организации существующей обязанности возможно, даже если нельзя обеспечить соблюдение требования о передаче экономических ресурсов до какого-либо момента в будущем. Например, договорное обязательство выплатить денежные средства может существовать в настоящий момент, даже если договор не требует выплаты до какой-либо даты в будущем.

У организации не возникает обязанности, связанной с передачей экономического ресурса, если не получены экономические выгоды или не совершено действие (операция, сделка в рамках финансово-хозяйственной деятельности).

Например, если организация заключила договор, предусматривающий выплату сотруднику заработной платы в обмен на услуги данного сотрудника, у организации отсутствует существующая обязанность выплатить заработную плату до тех пор, пока данный сотрудник не окажет услуги. До этого договор является договором к исполнению, то есть особым юридическим соглашением, устанавливающим право и одновременно обязанность сторон обменяться экономическими ресурсами, но по которому сторонами обязанности пока не исполнены (или обе стороны в равной степени частично исполнили свои обязанности). Таким образом, у организации имеется право и одновременно обязанность обменять будущую заработную плату на будущие услуги сотрудника (п. 4.47, 4.56 Концептуальных основ).

По общим правилам учета организация при наличии договора к исполнению включает в финансовую отчетность информацию о наличии актива, если условия обмена в настоящее время являются выгодными, или об имеющемся обязательстве, если условия обмена в настоящее время являются невыгодными. Включение такого актива или обязательства в финансовую отчетность зависит как от критериев признания (глава 5 Концептуальных основ), так и от базы оценки (глава 6 Концептуальных основ), выбранных организацией для данного актива или обязательства.

Собственный капитал представляет собой остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств. В учете по МСФО собственный капитал является обязательным элементом финансовой отчетности (п. 4.63, 4.1 Концептуальных основ). Права требования в отношении собственного капитала организации могут возникать на основании договора или требований законодательства. Например, различные виды акций (обыкновенные, привилегированные), выпущенные организацией, могут предоставлять их держателям различные права.

На учет отдельных компонентов собственного капитала (например, на акционерный капитал или нераспределенную прибыль) оказывают влияние

требования законодательства и нормативных правовых актов, поэтому осуществлять распределение держателям прав требования в отношении собственного капитала можно, только соблюдая установленные нормативы. Например, в соответствии с некоторыми такими требованиями организация может распределять права требования в отношении собственного капитала только при наличии достаточных резервов, которые согласно указанным требованиям определяются как доступные к распределению.

Определение собственного капитала, установленное документами международных стандартов, применяется ко всем отчитывающимся организациям, несмотря на то что нормативно-правовая база, регулирующая деятельность индивидуальных предпринимателей и таких коммерческих организаций, как партнерства, трасты, различные виды государственных коммерческих предприятий, отличается от той, которая применяется в отношении организаций с акционерным капиталом (п. 4.67 Концептуальных основ).

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЗНАЧИМОСТЬ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ОБ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕСУРСАХ И ПРАВАХ ТРЕБОВАНИЯ

Для осуществления оценки стоимости организации Концептуальные основы определяют содержание финансовых отчетов общего назначения как информацию об экономических ресурсах организации, о правах требования к организации и о влиянии операций и прочих событий на изменения в экономических ресурсах организации и правах требования.

Информация о характере и величине экономических ресурсов отчитывающейся организации и правах требования к ней может помочь пользователям оценить ликвидность и платежеспособность отчитывающейся организации, ее потребности в дополнительных источниках финансирования и то, с какой долей вероятности она сможет получить данное финансирование.

Информация о приоритетности и условиях осуществления выплат, предусмотренных существующими правами требования, помогает пользователям предсказать, каким образом будущие денежные потоки будут распределяться между теми, кто имеет права требования к отчитывающейся организации.

Информация о финансовых результатах деятельности отчитывающейся организации помогает пользователям понять, какую отдачу организация получила от имеющихся у нее экономических ресурсов. Эта информация может помочь пользователям оценить деятельность руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации. Информация об изменчивости и компонентах данной отдачи также имеет значение, особенно при оценке неопределенности будущих денежных потоков. Информация о финансовых результатах деятельности отчитывающейся организации в прошлых периодах и о том, как ее руководство исполнило свои обязанности по ответственному управлению экономическими ресурсами организации, обычно полезна при прогнозировании будущей отдачи от экономических ресурсов организации.

Отчетная информация согласно требованиям Концептуальных основ должна быть составлена так, чтобы пользователи имели возможность различать два типа изменений в экономических ресурсах отчитывающейся организации и правах требования к ней. Первый обусловлен финансовыми результатами деятельности данной организации, второй — прочими событиями или операциями, такими как выпуск долговых или долевых инструментов.

На основании представленной информации пользователи в полной мере должны понимать причины изменений в ресурсах и правах требования, а также последствия данных изменений для будущих финансовых результатов отчитывающейся организации.

Подготовлено на основе тезисов кандидата экономических наук И.Э. Гущиной

Нонна ЛУЦКЕР

Отчетность за 2019 год: представление и раскрытие налога на прибыль по МСФО (IAS) 12

Стандарт МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» считается сложным, и некоторые его определения настолько неясны, что многие специалисты теряются, не зная, что делать. Рассмотрим особенности раскрытия информации в отчетности за 2019 год в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», а также связанное с ним разъяснение КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль», которое впервые применяется к годовой отчетности.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ СТОИМОСТИ АКТИВОВ

В МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» этот термин определяется так: «Налоговая стоимость актива — это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будут поступать в компанию, когда она возмещает балансовую стоимость актива» (параграф IAS 12:7). Тем не менее налоговую стоимость актива можно воспринимать как некую остаточную стоимость, которую можно вычитать в целях налогообложения в будущем.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ СТОИМОСТИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Определение налоговой стоимости обязательства из стандарта МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: «Налоговая стоимость обязательства представляет собой его балансовую стоимость, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах» (параграф IAS 12:8).

Раскрытие в отчетности числовой сверки, объясняющей взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью, а также изменений в эффективной налоговой ставке, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» является важным источником информации об устойчивости эффективной налоговой ставки компании и факторов, влияющих на нее.

Характер статей сверки и причины их возникновения должны быть четко разъяснены. Также должны быть разграничены существенные единовременные (необычные) статьи и статьи, которые являются регулярными.

Налог на прибыль, как правило, является источником неопределенности, связанной с рас-

четными оценками, особенно в отношении неопределенных статей, влияющих на расчет налога, которые подлежат раскрытию в соответствии с МСФО (IAS) 1.

Необходимо раскрыть значительные риски существенных корректировок в следующем финансовом году, в том числе количественную информацию, такую как чувствительность балансовых величин или диапазоны обоснованно возможных значений балансовых величин.

Возможность существенных корректировок в последующие периоды также является ценной информацией, которая может быть включена, например, в примечания к налоговым статьям.

Влияние налога на прибыль должно быть соответствующим образом отражено в каких-либо альтернативных финансовых показателях. Например, учетная политика по представлению «скорректированной» или «управленческой» прибыли (англ. underlying profit) должна охватывать представление таких статей, как разовые налоговые льготы.

ПРИЗНАНИЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ

В июле 2019 г. Европейское агентство по ценным бумагам и рынкам (ESMA) опубликовало публичное заявление (Public Statement, ESMA32-63-743) с изложением своих ожиданий в отношении применения требований МСФО (IAS) 12, касающихся признания, оценки и раскрытия отложенных налоговых активов (DTA, deferred tax assets), возникающих от неиспользованных налоговых убытков.

В этом заявлении отражены проблемы, возникающие у регулирующих органов в различных юрисдикциях, и, хотя оно касается признания отложенных налоговых активов, возникающих от неиспользованных налоговых убытков, аналогичные соображения могут также применяться для оценки других вычитаемых временных разниц.

При рассмотрении вопроса о вероятности наличия налогооблагаемой прибыли эмитенты должны учитывать следующие особенности.

В МСФО (IAS) 12 нет конкретных временных ограничений в отношении продолжительности будущего «прогнозного» периода планирования, используемого для определения наличия налогооблагаемой прибыли (в счет которой можно зачесть вычитаемые временные разницы).

Продолжительность используемого периода планирования зависит от целого ряда факторов, специфичных для каждой компании, включая историческую прибыльность компании, точность и надежность бюджетного контроля, и ожидаемую будущую деятельность.

Необходимо соблюдать осторожность, если период планирования, используемый для определения наличия налогооблагаемой прибыли, превышает нормальный цикл планирования компании.

Несмотря на то, что надежность планирования снижается по мере увеличения периода прогнозирования, компаниям, в целом, не следует ограничивать этот период исключительно на основе субъективной оценки. Можно прогнозировать налогооблагаемую прибыль за дополнительные годы с достаточной степенью достоверности на основе исторических результатов деятельности.

В некоторых случаях можно сокращать период планирования, если ожидаются существенные изменения в бизнесе компании (например, вероятный будущий выход из юрисдикции). В таких условиях используемые временные рамки будут ограничены, и они не должны меняться, пока не изменятся факты и обстоятельства, повлиявшие на эту корректировку.

Достоверность расчетной оценки компанией будущей налогооблагаемой прибыли можно оценить с учетом таких факторов, как:

- обоснованность бизнес-плана руководства компании и его влияние на будущую налогооблагаемую прибыль, в том числе история реализации заявленных планов руководства и его способность выполнять свои планы (с учетом договорных обязательств, доступного финансирования или долговых обязательств);

■ согласованность оценки с соответствующими данными по отрасли, в том числе краткосрочными и долгосрочными тенденциями в отрасли;

■ обоснованность финансовых прогнозов, основанных на исторических результатах деятельности;

■ обоснованность финансовых прогнозов с учетом текущих экономических условий;

■ соответствие допущений прогнозов допущениям, использованным в предыдущих периодах и в прогнозах, сделанных в прочих расчетных оценках финансовой отчетности (например, анализ обесценения гудвила); при этом следует учитывать: основные различия могут быть оправданы, поскольку отражают различия в целях и требованиях прочих расчетных оценок финансовой отчетности;

■ убедительность стратегий и возможностей налогового планирования, включая их согласованность с бизнес-стратегией компании; и

■ волатильность исторических результатов компании (или отсутствие волатильности).

НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ, СВЯЗАННЫЕ С НАЛОГОВЫМИ ТРАКТОВКАМИ

На конец декабря 2019 года отчитывающиеся по МСФО компании должны рассматривать неопределенные налоговые трактовки с применением КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль», которое является разъяснением МСФО (IAS) 12.

В КРМФО (IFRIC) 23 излагается подход к налоговому учету, когда есть неопределенность в отношении налоговых трактовок. Выводы этого разъяснения согласуются с ранее действовавшим учетом.

Неопределенности, связанные с неясностью применения налогового законодательства в отношении налоговых обязательств или активов, должны быть отражены в признании налогового обязательства или актива только тогда, когда есть вероятность платежа или зачета (то есть вероятность того, что налоговый орган согласится с неопределенной налоговой трактовкой).

Требуется суждение при количественной оценке налогового платежа или зачета (то есть применение метода наиболее вероятной суммы или метода ожидаемой стоимости (см. параграф IFRIC 23:11).

При принятии этих решений предполагается «риск полного обнаружения» (то есть вся необходимая информация будет доступна налоговым органам).

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НЕОПРЕДЕЛЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И АКТИВОВ

В сентябре 2019 г. по Комитет по интерпретациям МСФО (IFRIC) вынес решение, которое разъясняет, должна ли компания представлять неопределенные налоговые обязательства (или активы) как текущие или отложенные налоговые обязательства (или активы) или вместо этого представлять такие обязательства (или активы) в рамках другой статьи отчетности, такой как резервы (оценочные обязательства).

Комитет отметил, что неопределенные налоговые обязательства (или активы), признанные с применением IFRIC 23, являются обязательствами (или активами) текущего или отложенного налога на прибыль, как это определено в IAS 12.

Ни IAS 12, ни IFRIC 23 не содержат требования о представлении неопределенных налоговых обязательств или активов, поэтому к ним применяются требования МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства входят в минимальный перечень статей отчета о финансовом положении в соответствии с параграфом IAS 1:54.

Далее (параграф IAS 1:57) IAS 1 объясняет, что статьи этого минимального перечня «в достаточной степени отличаются по характеру или назначению, чтобы их следовало представлять в отчете о финансовом положении раздельно».

Соответственно, Комитет пришел к выводу, что, применяя МСФО (IAS) 1, компания обязана представлять неопределенные налоговые обязательства как текущие или отложенные налоговые обязательства, а неопределенные налоговые активы — как текущие или отложенные налоговые активы.

Ян КОВАЛЕВСКИЙ,
эксперт журнала «Финансовый директор»

Дивиденды и их отражение в Отчете о движении денежных средств согласно МСФО (IAS) 7

Отчет о движение денежных средств по МСФО 7 — это принятый на международном уровне стандарт финансовой отчетности, демонстрирующий изменения объемов денежных средств и их эквивалентов* в таких разрезах, как операционная деятельность, инвестиции и финансовое состояние за отчетный период.

Под денежными средствами подразумевают наличные и счета в банках (иногда краткосрочные депозиты до востребования), а к эквивалентам стандарт МСФО относит высоколиквидные инвестиции (но это не касается акций и многих финансовых инструментов) до 3 месяцев, которые можно обменять на ДС с низким риском потери стоимости в активе.

Обязательным элементом пакета отчетности в 1987 году — стал, а в 1992 году — был регламентирован по МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» (англ. IAS 7 Statement of Cash Flow). 1 января 2017 Советом МСФО были опубликованы последние изменения.

При формировании отчет о движении денежных средств по правилам МСФО 7 денежные потоки необходимо разбить по трем видам деятельности:

1. Операционная деятельность — это регулярные действия, за счет которых формируется выручка компании: оплаты покупателями товаров или услуг, выплаты поставщикам, зарплата и т.д. Транзакции по данному виду деятельности нельзя классифицировать как финансовые или инвестиционные.

2. Инвестиционная деятельность относится к операциям с долгосрочными активами и инвестициями, которые принесут экономическую выгоду предприятию в будущем. При этом они не могут быть классифицированы как денежные эквиваленты.

3. Финансовая деятельность представляет собой результат изменения или образования капитала, а также заемных средств.

Несмотря на простую классификацию, существуют некоторые нюансы в распределении

* Потоки ДС от инвестиций или финансовой деятельности собирают только по прямой методике.

налоговых платежей, процентов и дивидендов по видам деятельности.

Налоговые платежи обычно относят к операционной деятельности, если они точно не ассоциируются с другими видами деятельности.

Проценты и дивиденды должны отражаться раздельно, поскольку в зависимости от периода могут быть отнесены к разным видам деятельности.

ДИВИДЕНДЫ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ

Финансовые учреждения учитывают проценты и дивиденды в качестве операционных денежных потоков, так как они являются частью основной деятельности, формирующей выручку (см. МСФО 7, i 13). Для прочих предприятий стандарт дает возможность выбирать. При этом учитывается:

- какую информацию управление компании хочет донести до конечного пользователя;
- насколько существенны движения по этим статьям, как они могут повлиять на принятие решений;
- каково их влияние на корреляцию показателя EBIT с потоком от операционной деятельности.

При этом классификация дивидендов и процентов в пользу того или иного вида деятельности должна быть аргументирована:

1. Отнесение к операционной деятельности может быть произведено, если движение по процентам вписывается под определение убытка или прибыли, или если это допускает стандарт. Включение дивидендов позволяет оценить возможность их выплаты, исходя из результатов регулярной деятельности.
2. Отнесение к финансовой деятельности произойдет, так как процент — это не что иное, как стоимость кредита. Дивиденды выплачиваются уже из сформированной нераспределенной прибыли, что уже относится к движению капитала.
3. Проценты могут быть отнесены к инвестиционной деятельности, если кредит был взят для приобретения долгосрочного актива. При этом проценты могут быть включены в его стоимость. Поскольку изначальное приобретение или выпуск акций относится к инвестиционной деятельности, исходя из этой логики, сюда же можно включить и дивиденды.

МЕТОДЫ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО 7

Стандарт МСФО допускает два метода составления ОДДС: прямой и косвенный. Они различаются между собой только в части формирования потока ДС от операционной деятельности. Хотя по МСФО 7 предпочтительнее прямой метод, на практике успешно реализуются обе техники.

ПРЯМОЙ МЕТОД ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Показывает совокупный приток и отток ДС по видам деятельности. Источником информации являются записи в бухгалтерском учете (обороты по «денежным» счетам).

Базовая техника составления

I.ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	
Шаг 1. Добавить	
+ Поступления от покупателей	XX
+ Поступления от роялти, комиссий и пр.	XX
Шаг 2. Вычесть	
– Выплаты поставщикам (услуги, материалы)	(XX)

– Оплата труда	(XX)
– Налог на прибыль	(XX)
– Проценты, дивиденды*	(XX)
Чистый поток от основной деятельности =	**XX/(XX)**
II. ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	
Шаг 3. Добавить	
+ Продажа основных средств	XX
+ Поступления от финансовых вложений	XX
Шаг 4. Вычесть	
– Покупка основных средств	(XX)
– Долгосрочные финансовые вложения	(XX)
– Проценты, дивиденды*	(XX)
Чистый поток от инвестиционной деятельности =	**XX/(XX)**
III. ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	
Шаг 5. Добавить	
+ Поступление кредитов и займов	XX
+ Возврат выданных займов	XX
Шаг 6. Вычесть	
– Погашение кредитов и займов	(XX)
– Выдача займов	(XX)
– Проценты, дивиденды*	(XX)
Чистый поток от финансовой деятельности =	**XX/(XX)**
Чистый денежный поток (ОД + ИД + ФД)	**XX/(XX)**
Остаток средств на конец периода	**XX**
Остаток средств на начало периода	**XX**

КОСВЕННЫЙ МЕТОД ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Косвенный метод считается проще, так как собирается исходя из аналитических показателей. Чистая прибыль корректируется на неденежные операции (к примеру, амортизация, резервы и т.д.), движения по оборотному капиталу и обороты, относящиеся к инвестициям или финансовой деятельности. Логика здесь следующая:

- амортизация (или резервы) не являются денежным расходом, но уменьшают прибыль в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе;
- увеличение в запасах свидетельствует о том, что компания в течение периода потратила деньги на их покупку. Поэтому здесь необходимо вычесть, а при уменьшении запасов — прибавить;
- увеличение в дебиторской задолженности говорит о том, что компания не получила оплату за проданные товары, работы или услуги, следовательно, это снижение в денежных средствах;
- уменьшение в кредиторской задолженности говорит о том, что компания выплатила свою задолженность кредиторам. Это отток денежных средств.

Базовая техника составления отчета о движении денежных средств

Остаток средств на начало периода	**XX**
I. ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	
Чистая прибыль (берем из данных отчета о прибылях и убытках)	XX
Шаг 1. Убираем все неденежные операции	
± Добавить неденежные доходы/расходы	XX/ (XX)
Операционная прибыль до корректировки оборотного капитала	**XX**
Шаг 2. Корректируем движения по оборотному капиталу	
± Уменьшение/(увеличение) дебиторской задолженности	XX/ (XX)
± Уменьшение/(увеличение) кредиторской задолженности	XX/ (XX)
± Уменьшение /(увеличение) запасов	XX/ (XX)
Операционный денежный поток до рекласса	**XX/ (XX)**
Шаг 3. Делаем рекласс по операциям, не относящимся к операционной деятельности	
± Поступления/выплаты по процентам и дивидендам*	XX/ (XX)
– Налог на прибыль	(XX)
ЧДДС от основной деятельности	**XX/ (XX)**

ДРУГИЕ ВАЖНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ СТАНДАРТА

Мы подробно рассмотрели основные рекомендации формирования ОДДС в соответствии со стандартом МСФО 7. В заключение обратим внимание на положения стандарта, о которых важно не забывать.

■ Денежные средства в валюте, в том числе от операций дочерних предприятий, находящихся за рубежом, должны быть конвертированы в функциональную валюту отчета движения денежных средств (МСФО 7, 26) по курсу на дату составления отчета.

■ При отражении инвестиций ассоциаций, совместных или дочерних предприятий, учет которых ведется по долевому участию или по фактическим затратам, в отчете о движении денежных средств инвестор ограничивается информацией о движении денежных средств между ним и объектом инвестиций, например, информацией о дивидендах и авансах (МСФО 7, 37).

■ В условиях долевого участия предприятие, представляющее отчет о доле участия в ассоциированном или совместном предприятии, включает в отчет о движении денежных средств информацию о потоках ДС, связанных с инвестициями, с распределением прибыли и другими выплатами или поступлениями, которые происходили между составителем отчета и предприятиями-дольщиками (МСФО 7, 38).

■ Неденежные операции в части финансов и инвестиций, например, бартерный обмен, следует исключить из отчета ДДС, но при этом обязательно раскрыть отдельно.

■ Денежные потоки по финансовой и инвестиционной деятельности подаются развернуто, в разбивке по группам, кроме некоторых случаев, допускающих отражение в свернутом виде. Среди них: *собранные от имени заказчика платежи и поступления; денежные поступления и выплаты по статьям, характеризующимся быстрыми оборотами, большими суммами, а также коротким сроком погашения (традиционно менее трех месяцев); поступления денег и платежей, относящихся к депозитам, осуществляемым в финансовых организациях; выплаченные авансом платежи, кредиты клиентам и их погашение.*

Ольга РОМАНЕНКОВА

Как учитывать ожидаемый кредитный убыток по межфирменным займам согласно МСФО (IFRS) 9

Стандарт МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» применяется с 2018 года, и большинство бухгалтеров с ним знакомы, однако много вопросов вызывает практика учета ожидаемых кредитных убытков.

МСФО (IFRS) 9 требует признания обесценения всех финансовых активов, оцениваемых по **амортизированной стоимости** и по **справедливой стоимости через прочий совокупный доход** (FVOCI, от англ. fair value through other comprehensive income) в размере **ожидаемых кредитных убытков** (ECL, от англ. expected credit losses). Признание осуществляется с использованием двух подходов:

1. **Общий подход —** вы должны признать обесценение на основе стадии увеличения кредитного риска, на которой финансовый актив в настоящее время находится — либо в размере ECL за 12 месяцев, либо в размере ECL за весь срок (действия финансового инструмента).

2. **Упрощенный подход —** обесценение признается в размере ECL за весь срок. В этом случае определять стадию увеличения кредитного риска финансового актива не требуется.

МСФО (IFRS) 9 определяет виды активов, для которых можно использовать общий и упрощенный подходы. Упрощенный подход нельзя применять к кредитам, таким образом, обязательно использовать общий подход. Однако, прежде чем начать расчет ECL, необходимо ответить на один очень важный вопрос: нужно ли применять модель ECL к межфирменному кредиту?

Модель ECL применима ко всем финансовым активам, оцениваемым по амортизированной стоимости или по FVOCI (только долг). Таким образом, возникает два вопроса:

1. Является ли межфирменный кредит финансовым активом?

Компании в рамках одной группы могут осуществлять взаимное финансирование различными способами. Иногда они заключают формальный договор на предоставление займа. Иногда формальный договор отсутствует и финансирование, предоставляемое материнской компанией дочерней компании, может фактически представлять собой дополнительный вклад в капитал.

Задача состоит в классификации межфирменного кредита: является ли он финансовым активом в соответствии с МСФО (IFRS) 9 или взносом в собственный капитал и учитывается в соответствии с другим стандартом.

Если кредит не является финансовым активом в соответствии с МСФО (IFRS) 9, тогда надо забыть об обесценении и модели ECL.

Если ваш кредит является финансовым активом в соответствии с IFRS 9, то переходим ко второму вопросу:

2. Учитывается ли ваш кредит по амортизированной стоимости или FVOCI?

Классификация финансовых активов по IFRS 9		Предусмотренные договором денежные потоки	
		Только SPPI	Не только SPPI
Бизнес-модель	Получение денежных потоков	Амортизированная стоимость	FVPL
	Получение денежных потоков и продажа	FVOCI	FVPL
	Торговля финансовыми активами (покупка и продажа)	FVPL	FVPL

В соответствии с МСФО (IFRS) 9 необходимо классифицировать долговой инструмент как оцениваемый либо по **амортизированной стоимости,** либо по **справедливой стоимости через прибыль или убыток** (FVPL, англ. fair value through profit or loss), либо по **справедливой стоимости через прочий совокупный доход (FVOCI).**

Только в том случае, если мы классифицировали кредит как оцениваемый по амортизированной стоимости или FVOCI, нам необходимо рассчитать и признать ECL.

Если кредит оценивается по FVPL, то **не нужно** рассчитывать ECL.

Хотя большинство кредитов классифицируются как удерживаемые по амортизированной стоимости, выбор не должен падать на эту категорию автоматически.

Причина заключается в том, что кредит должен соответствовать двум критериям, чтобы попасть в категорию удерживаемых по амортизированной стоимости активов:

1. Бизнес-модель. Кредит удерживается с целью получения предусмотренных договором денежных потоков (то есть не для продажи).

2. Предусмотренные договором денежные потоки. Денежные потоки по кредиту представляют собой исключительно выплаты в счет основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга (SPPI, англ. solely payments of principal and interest), и ничего больше.

В таблице обобщены правила классификации:

Хотя первый критерий соответствует большинству межфирменных кредитов, возможны некоторые особенности внутригруппового финансирования, препятствующие классификации кредита как оцениваемого по амортизированной стоимости.

Например, представьте себе, что материнская компания предоставляет кредит своей дочерней компании на финансирование строительства жилого дома. Кредит погашается в течение 5 лет. Процентная ставка: LIBOR + 0,2%. Также договор предусматривает выплату 2% от выручки, полученной от клиентов, которые покупают квартиры в этом доме. В этом случае кредит не может быть классифицирован как удерживаемый по амортизированной стоимости, поскольку «2% от выручки» — это денежный поток, который не является SPPI (то есть не является ни погашением основного долга, ни выплатой процентов).

В результате, этот межфирменный кредит должен быть классифицирован, скорее всего, как оцениваемый по FVPL, и модель обесценения ECL к нему не применяется.

Таким образом, если вы заметили в договоре «подозрительные» условия, такие как опционы на предоплату, кредиты без права регресса, возмещение, основанное на результатах деятельности, и аналогичные условия, то сделайте соответствующие выводы.

Модель ECL и межфирменным кредитам

Допустим, что межфирменный кредит является финансовым активом, удерживаемым по амортизированной стоимости, и, таким образом, нужно рассчитать ECL. Как уже упоминалось, мы не можем применить к нему упрощенный подход. Вместо этого мы должны следовать общему подходу, что может оказаться несколько сложной задачей.

Рекомендации по применению арендаторами нового стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

МСФО (IFRS) 16 «Аренда» вносит существенные изменения в требования к учету аренды, в первую очередь для арендаторов. МСФО (IFRS) 16 заменяет следующие стандарты и интерпретации по аренде:

- МСФО (IAS) 17 «Аренда»;
- разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды»;
- разъяснение ПКР (SIC) 15 «Операционная аренда — стимулы»;
- разъяснение ПКР (SIC) 27 «Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды».

Рассмотрим требования МСФО (IFRS) 16 к классификации и оценке аренды применительно к арендаторам и арендодателям и представлен сравнительный анализ этих требований с предыдущими стандартами, главным образом, с МСФО (IAS) 17. Следует отметить, что методологическое руководство по учету аренды для арендодателей мало изменилось по сравнению с МСФО (IAS) 17, поэтому основное внимание в настоящей публикации уделяется требованиям к порядку учета аренды арендаторами.

АРЕНДАТОРЫ

Почти все договоры аренды признаются в отчете о финансовом положении как актив «в форме права пользования» и обязательство по аренде. Однако есть ряд конкретных исключений из этого принципа признания договора аренды, когда базовый актив имеет низкую стоимость или когда речь идет о краткосрочных договорах аренды (то есть договоров со сроком аренды не больше 12 месяцев). Впоследствии актив учитывается в соответствии с моделью учета по первоначальной или переоцененной стоимости согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или как инвестиционная недвижимость в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость». Обязательство и актив в форме права пользования «раскручиваются» в течение срока аренды, что, соответственно, приводит к возникновению процентных расходов и амортизационных отчислений.

АРЕНДОДАТЕЛИ

Как уже отмечалось, руководство по учету для арендодателей остается практически неизменным по сравнению с МСФО (IAS) 17. Арендодатели по-прежнему учитывают арендные соглашения как операционную или финансовую аренду в зависимости от того, передает ли договор аренды практически все риски и выгоды, связанные с владением базовым активом, арендатору.

Операционная аренда по-прежнему отражается в отчете о финансовом положении как актив, а арендный доход признается равномерно (линейным методом) в течение всего срока аренды. В случае финансовой аренды арендодатель обязан прекратить признание базового актива и отразить дебиторскую задолженность, равную сумме чистых инвестиций в аренду, вместе с прибылью или убытком от продажи. Финансовый доход впоследствии признается по ставке, заложенной в договоре аренды, в течение всего срока аренды.

ПЕРЕХОД НА НОВЫЙ СТАНДАРТ

МСФО (IFRS) 16 вступает в силу применительно к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2019 г. или после этой даты. Арендаторам предоставлен выбор между полным ретроспективным подходом (предусматривающим пересчет сравнительных показателей, как если бы МСФО (IFRS) 16 применялся всегда) и ретроспективным подходом без пересчета сравнительных показателей за предыдущие годы. В результате совокупные последствия принятия стандарта отражаются как корректировка собственного капитала на начало того отчетного периода, в котором стандарт был применен впервые (дата первоначального применения).

Допускается досрочное принятие МСФО (IFRS) 16, однако организации, принявшие решение о досрочном применении, должны одновременно применять МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Организации, выбравшие досрочное применение МСФО (IFRS) 16 с одновременным применением МСФО (IFRS) 15, могут выбрать различные методы перехода для каждого стандарта. Например, организация, выбирающая модифицированный ретроспективный подход в рамках МСФО (IFRS) 15, может использовать полный ретроспективный подход в соответствии с МСФО (IFRS) 16. Выбранный тип перехода на новый стандарт не обязательно должен быть одинаковым при применении этих двух стандартов.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Сфера применения МСФО (IFRS) 16 в целом совпадает с МСФО (IAS) 17, поскольку она относится к договорам, удовлетворяющим определению аренды, за исключением:

а) договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;

б) договоров аренды, относящихся к биологическим активам в рамках сферы применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», которые находятся в распоряжении арендатора;

в) концессионных соглашений о предоставлении услуг в рамках сферы применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»;

г) лицензий на интеллектуальную собственность, предоставленных арендодателем, в рамках сферы применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»;

д) прав, которыми обладает арендатор по лицензионным соглашениям в рамках сферы применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ ПРИЗНАНИЯ

В дополнение к вышеуказанным изъятиям из сферы применения арендатор имеет право не применять принцип признания и требования МСФО (IFRS) 16 в отношении следующих позиций:

а) краткосрочная аренда;

б) аренда, в которой базовый актив имеет низкую стоимость (аренда с низкой стоимостью).

Освобождение от признания краткосрочной аренды должно применяться последовательно ко всем базовым активам одного вида. Напротив, освобождение от признания аренды с низкой стоимостью может применяться по каждому отдельному договору аренды.

Если организация применяет какое-либо из этих освобождений, она должна раскрыть этот факт и соответствующую информацию, чтобы пользователи ее финансовой отчетности имели представление о последствиях такого освобождения.

КРАТКОСРОЧНАЯ АРЕНДА

Краткосрочная аренда определена следующим образом: «Договор аренды, по которому на дату начала аренды предусмотренный срок аренды составляет не более 12 месяцев. Договор аренды, который содержит опцион на покупку, не является краткосрочной арендой».

КОММЕНТАРИЙ BDO

Это освобождение значительно упрощает применение стандарта для краткосрочной аренды.

Важно отметить: прежде чем делать вывод о том, что аренда является краткосрочной, необходимо тщательно проанализировать определение «срок аренды» по МСФО (IFRS) 16. В частности, срок аренды должен включать влияние опционов на продление или прекращение аренды. Это означает, что вряд ли окажется возможным не отражать аренду в балансе при заключении, например, договора с первоначальным сроком на 11 месяцев и 29 дней и опционами на продление в последующие периоды с таким же сроком (11 месяцев и 29 дней) или включив периодические опционы на прекращение аренды арендодателем. Это объясняется тем, что «срок аренды», как он определен, включает периоды, в отношении которых предусмотрены опционы на продление, если есть достаточная уверенность в том, что они будут исполнены арендатором, а наличие опционов на прекращение аренды, реализуемых только арендодателем, не принимается во внимание.

Однако если соглашение об аренде не предоставляет юридическую защищенность ни одной из сторон (то есть обе стороны имеют возможность расторгнуть договор аренды без разрешения другой стороны с не более чем незначительным штрафом), то при определении срока аренды необходимо учитывать эти опционы на прекращение аренды.

Определение срока аренды более подробно рассматривается далее.

АРЕНДА АКТИВОВ С НИЗКОЙ СТОИМОСТЬЮ

Оценка «низкой стоимости» арендуемого актива должна проводиться на основе стоимости актива, как если бы он был новым, независимо от того, является ли фактически арендуемый актив новым. Кроме того, оценка производится независимо от того, является ли арендованный актив существенным для арендатора. Это требование направлено на то, чтобы разные арендаторы пришли к одному и тому же выводу в отношении базовых активов, независимо от их размера, характера или обстоятельств.

Базовый актив договора аренды может иметь низкую стоимость только в том случае, если:

а) арендатор может получить выгоду от использования базового актива либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у арендатора имеется свободный доступ; и

б) базовый актив не находится в сильной зависимости от других активов или в тесной взаимосвязи с ними.

Согласно МСФО (IFRS) 16 примерами базовых активов с низкой стоимостью могут быть планшеты и персональные компьютеры, небольшие предметы офисной мебели и телефоны.

В стандарте нет подробных рекомендаций, помогающих определить, что же понимается под «низкой стоимостью». Приводятся примеры, позволяющие составителям отчетности использовать сопоставительный анализ стоимости активов, однако в будущем это может быть проблематичным, поскольку активы становятся более или менее дорогостоящими в связи с техническим прогрессом, который может повысить функциональность оборудования и/или снизить его стоимость. В разделе «Основа для выводов» приложений к стандарту указана сумма в размере 5 000 долл. США, которую Совет по МСФО имел в виду при доработке МСФО (IFRS) 16, однако она не была включена в сам стандарт.

Оценка низкой стоимости должна проводиться последовательно, независимо от размера и характера деятельности арендатора. Это показано в следующих двух примерах.

ПРИМЕР 1. Оценка аренды с низкой стоимостью предмета аренды

Компания «А» является крупной многонациональной технологической компанией, годовой операционный бюджет которой составляет около 10 млрд у.е. Она заключает договор аренды одного из этажей офисного здания в крупном городе Центральной Америки общей стоимостью 50 000 у.е. в год на 5 лет. Деятельность объекта и стоимость аренды не существенны для компании «А».

Оценка

Несмотря на тот факт, что аренда явно не существенна для компании «А» (она составляет 0,0005% годового операционного бюджета), этаж офисного здания в принципе не считается единицей с «низкой стоимостью» в абсолютном выражении. Кроме того, проводя аналогию между его стоимостью и теми предметами аренды, которые предложены МСФО (IFRS) 16 в качестве примеров статей, удовлетворяющих критериям «низкой стоимости», например, телефоны и ноутбуки, можно увидеть, что сравниваемая стоимость куда более существенна. Таким образом, для данного вида аренды не может быть применено освобождение от признания аренды с низкой стоимостью предмета аренды.

ПРИМЕР 2. Оценка аренды с низкой стоимостью предмета аренды

Арендатор является компанией, работающей в области фармацевтического производства и продаж, и имеет следующие договоры аренды:

- договоры аренды недвижимого имущества (офисные и складские помещения);
- договоры аренды производственного оборудования;
- договоры аренды служебных автомобилей как для торгового персонала, так и для высшего руководства с разным качеством, разными спецификациями и стоимостью;
- договоры аренды грузовых автомобилей и микроавтобусов, используемых для целей доставки, различного размера и стоимости;
- договоры аренды ИТ-оборудования для использования отдельными сотрудниками (например, портативных компьютеров, настольных компьютеров, портативных компьютерных устройств, настольных принтеров и мобильных телефонов);
- договоры аренды серверов, включая множество отдельных модулей, которые увеличивают производственную емкость этих серверов. Модули добавлялись к центральным процессорам серверов постепенно, по мере того как у арендатора

возникала необходимость увеличивать емкость запоминающего устройства серверов;

- договоры аренды офисного оборудования:

— офисной мебели (например, стульев, столов и офисных перегородок);

— диспенсеров для воды;

— многофункциональных копировальных устройств большой емкости.

Оценка

Арендатор определяет, что следующие договоры можно рассматривать как договоры аренды активов с низкой стоимостью исходя из того, что базовый актив, каждый в отдельности, в новом состоянии имеет или имел низкую стоимость:

а) аренда ИТ-оборудования для использования отдельными сотрудниками;

б) аренда офисной мебели и диспенсеров для воды.

Арендатор решает учитывать эти договоры аренды, используя освобождение от признания аренды актива с низкой стоимостью.

Хотя каждый модуль на серверах, рассматриваемый по отдельности, может быть активом с низкой стоимостью, аренда модулей на серверах не может быть классифицирована как аренда активов с низкой стоимостью, поскольку каждый модуль тесно взаимосвязан с другими частями серверов. Арендатор не будет брать модули в аренду без аренды серверов.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ АРЕНДЫ

Поскольку все договоры аренды (не включая ограниченные исключения, описанные ранее, будут отражаться «на балансе», ключевым моментом является соответствие договора определению аренды по МСФО (IFRS) 16:

«Договор (или часть договора), согласно которому передается право пользования активом (базовый актив) в течение определенного периода в обмен на возмещение».

Обратите внимание на то, что период времени может описываться через объем использования актива (например, количество единиц продукции, которые будут произведены с использованием оборудования).

Организация проводит повторную оценку того, является ли договор в целом или его отдельная часть договором аренды, только в случае изменения условий и положений данного договора.

ВЫДЕЛЕНИЕ КОМПОНЕНТОВ ДОГОВОРА АРЕНДЫ

Применительно к договору, отдельные компоненты которого представляют собой аренду, организация должна учитывать каждый компонент аренды в рамках договора отдельно от компонентов договора, не являющихся арендой. Тем не менее организация может применить упрощение практического характера для отдельного вида базовых активов и игнорировать требование отделять компоненты, не связанные с арендой (например, услуги), от компонентов аренды. Вместо этого она может учитывать весь договор как единый договор аренды. Например, договор аренды актива вместе с его обслуживанием в течение срока аренды может быть полностью учтен как договор аренды без раздельного учета аренды актива и его обслуживания. Это упрощение практического характера может быть использовано только арендаторами; оно не применимо к арендодателям.

Если упрощение практического характера не используется, арендатор должен распределить общее вознаграждение по договору на компоненты аренды и компоненты, не относящиеся к аренде, на основе относительных цен обособленных продаж. Если цены обособленных продаж отсутствуют, то их необходимо оценить. Это может быть довольно сложным и субъективным процессом, поэтому применение упрощения практического характера облегчает учет. Следствием его использования является то, что суммы, отраженные на балансе, больше, чем те, которые получились бы в случае отдельного учета платежей по компонентам, не содержащим аренду.

ОБЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРОВ

Может возникнуть необходимость в объединении двух или более договоров для оценки того, является ли комбинированная сделка арендой. Например, сущность нескольких юридических соглашений, заключенных одновременно или почти одновременно с одним и тем же контрагентом (или сторонами, связанными с контрагентом), может быть понятна только в том случае, если они рассматриваются как единый составной договор. Объединение договоров требуется, когда:

- договоры согласовывались как единый пакет с общей коммерческой целью, которая не может быть понята, если договоры не будут рассматриваться вместе;
- сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо
- права пользования базовыми активами, передаваемые по договорам (или некоторые права пользования базовыми активами, передаваемые по каждому договору), представляют собой один компонент аренды.

ЕДИНИЦА УЧЕТА

МСФО (IFRS) 16 написан в контексте учета аренды одного актива. Это означает, что освобождение от признания аренды актива с низкой стоимостью, описанное ранее, применяется даже тогда, когда один договор аренды заключен на 1 000 компьютеров с низкой стоимостью.

Однако в качестве упрощения практического характера (вместо использования в качестве единицы учета аренды одного актива) организация может применять МСФО (IFRS) 16 в отношении портфеля договоров аренды с аналогичными характеристиками, если организация обоснованно полагает, что влияние на финансовую отчетность применения настоящего стандарта к портфелю не будет существенно отличаться от влияния его применения к отдельным договорам аренды в рамках данного портфеля. В случае учета портфеля договоров организация должна использовать оценки и допущения, отражающие размер и состав портфеля. Таким образом, если она арендует 1 000 единиц транспортных средств по 1 000 отдельным договорам (то есть каждый договор заключается на одно транспортное средство), то портфель договоров аренды можно рассматривать как единое право на использование 1 000 единиц транспортных средств, а не 1 000 прав на использование одного транспортного средства. Это будет зависеть от того, насколько схожи характеристики каждого договора (например, спецификация транспортных средств) и насколько близки по времени даты заключения договоров.

КОММЕНТАРИЙ BDO

Чтобы определить, относится ли базовый актив к сфере применения МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38, или он представляет собой соглашение о предоставлении услуг, следует применять суждение. Для выбора соответствующего метода учета необходимо проанализировать факты и обстоятельства, связанные с правом пользования базовым активом. Например, если будет установлено, что базовый актив относится к сфере применения МСФО (IAS) 16, то актив в форме права пользования и соответствующее обязательство по аренде подлежат признанию, как описано далее. Напротив, для права пользования нематериальным активом в сфере применения МСФО (IAS) 38 существует выбор учетной политики. Арендатор может, но не обязан, применять МСФО (IFRS) 16 к аренде нематериальных активов, отличных от лицензионных соглашений на такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права (которые исключены из сферы применения МСФО (IFRS) 16).

ПРИМЕНЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ АРЕНДЫ

МСФО (IFRS) 16 содержит новое руководство по оценке договора для определения того, содержит ли он аренду. Оно заменяет требования, ранее отраженные в МСФО (IAS) 17, Разъяснении КРМФО (IFRIC) 4 и Разъяснении ПКР (SIC) 27. В большинстве случаев вывод, содержит ли договор аренду, после принятия МСФО (IFRS) 16 останется неизменным, но организации должны будут проанализировать соответствующие факты и обстоятельства, так как МСФО (IFRS) 16 содержит более подробное руководство, чем предыдущие стандарты, и предусматривает иной порог признания. Это в большей степени относится к договорам, которые ранее учитывались в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды». Кроме того, в тех случаях, когда по Разъяснению КРМФО (IFRIC) 4 договоры определялись как договоры, содержащие аренду, мог быть сделан вывод, что данные договоры являются операционной арендой и остаются за балансом. Теперь, если эти соглашения соответствуют определению аренды по МСФО (IFRS) 16 (что наиболее вероятно), они будут отражаться на балансе.

При применении определения аренды должно быть соблюдено несколько критериев.

ИДЕНТИФИЦИРОВАННЫЙ АКТИВ

Первый критерий, подлежащий оценке при определении того, содержит ли договор между клиентом и поставщиком аренду, — это есть ли идентифицированный актив. Это соответствует требованию о том, что аренда возникает тогда, когда клиент контролирует актив. Как правило, актив прямо идентифицируется в договоре (например, путем указания регистрационного номера или номера шасси автомобиля, а также производителя и модели). Альтернативно договор может предполагать использование идентифицированного актива, если этот актив идентифицируется косвенно в тот момент, когда он становится доступен для использования клиентом.

Однако даже если в договоре указывается конкретный актив, клиент не имеет права его использовать, если у поставщика есть существенное право на замену актива в течение всего периода использования.

ПРАВО НА ЗАМЕНУ

Право поставщика на замену актива является существенным, и покупатель не будет учитывать договор как аренду, если выполняются следующие условия:

- поставщик имеет реальную возможность заменить альтернативные активы в течение срока использования;
- поставщик получит экономическую выгоду от реализации своего права на замену актива.

КОММЕНТАРИЙ BDO

Важно отметить: для того, чтобы право поставщика на замену было существенным, должны соблюдаться оба вышеуказанных критерия. Некоторые договоры содержат положения, в которых арендодатель имеет право заменить актив. Однако если у арендодателя нет веских оснований для осуществления этого права, оно не является существенным. В таком случае право на замену может быть защитным (а не существенным) для обеспечения сохранения интересов поставщика в данном активе.

В ситуациях, когда актив находится на территории арендатора или в другом месте, вдали от арендодателя, стоимость замены актива может перевесить любую предполагаемую выгоду для арендодателя. Кроме того, право поставщика на замену актива для целей ремонта или технического

обслуживания (если актив не функционирует должным образом) или на его модернизацию при наступлении возможности технического обновления не означает, что арендодатель имеет существенное право на замену.

В ситуациях, когда сложно сразу определить, обладает ли поставщик существенными правами на замену, арендатор должен исходить из того, что любое право на замену не является существенным.

КОММЕНТАРИЙ BDO

Требование стандарта к арендаторам расценивать права замены в неясных случаях как несущественные означает, что в ситуациях, где есть сомнение, арендаторам следует полагать, что договор содержит аренду. Следовательно, несмотря на наличие прав на замену, если актив идентифицирован в договоре (указан прямо или косвенно), необходим дальнейший анализ договора, чтобы определить, соблюдены ли два других условия определения аренды (см. разделы 3.3 и 3.4).

ПРИМЕР 3. Аренда железнодорожных вагонов

По договору между клиентом и поставщиком поставщик обязан осуществлять перевозки определенного количества товара, используя конкретный вид вагона в соответствии с установленным графиком в течение 5 лет. Указанные график и объемы грузов эквивалентны использованию клиентом 10 железнодорожных вагонов в течение 5 лет. В рамках договора поставщик предоставляет железнодорожные вагоны, водителя и паровоз. В договоре указывается характер и количество перевозимого груза (а также тип железнодорожного вагона, используемого для перевозки груза). У поставщика есть большой парк аналогичных железнодорожных вагонов, которые могут быть использованы для выполнения требований договора. Также поставщик может использовать любой из железнодорожных вагонов для выполнения каждого заказа клиента, и железнодорожный вагон может использоваться для перевозки не только товаров этого клиента, но и товаров других клиентов. Вагоны находятся на территории поставщика, когда они не используются для транспортировки товаров.

Оценка

Права поставщика на замену в данном примере являются существенными, поскольку он:

а) имеет практическую возможность заменять железнодорожные вагоны в течение всего периода эксплуатации;

б) получит экономические выгоды от замены железнодорожных вагонов, поскольку в наличии имеется большой парк вагонов и они хранятся на его территории. Потенциальная выгода для поставщика заключается в направлении железнодорожных вагонов в соседние места для использования в других договорах или для использования любых из простаивающих 10 вагонов для других целей, поскольку они в настоящее время не используются клиентом.

Таким образом, хотя по договору используются идентифицированные активы (железнодорожные вагоны), договор не содержит элемента аренды этих вагонов, поскольку поставщик имеет существенные права на замену.

ЧАСТИ АКТИВОВ

Производительная часть актива может быть идентифицированным активом, если она физически отличима (например, этаж здания). Производительная часть актива, которая не является отличимой (например, определенная емкость оптоволоконного кабеля), не является идентифицированным активом, если только она не представляет собой практически всю емкость актива.

ПРИМЕР 4А. Оптоволоконный кабель

Клиент заключает договор с поставщиком сроком на 15 лет на право использования определенного

объема емкости в кабеле, соединяющем Гонконг и Токио. Предусмотренный объем эквивалентен использованию клиентом всей емкости 3 жил оптоволокна в 15-жильном кабеле. Решение о передаче данных принимает поставщик (то есть какое оптоволокно используется для передачи данных арендатора).

Оценка

Договор не содержит элемента аренды, поскольку указанная емкость не является физически отличимой и не представляет собой практически всего базового актива, составляя лишь 20% от общей емкости кабеля (3/15). Если бы в договоре указывался объем емкости, эквивалентный, скажем, 14 жилам кабеля, то договор содержал бы аренду, потому что это представляло бы собой практически всю (приблизительно 94%) емкость кабеля.

ПРИМЕР 4B. Оптоволоконный кабель (определенные жилы оптоволокна)

Клиент заключает договор с поставщиком сроком на 15 лет на право использования 3 из 10 четко определенных жил оптоволоконного кабеля, соединяющего Париж и Лондон. Клиент имеет исключительное право на использование этих жил для передачи данных.

Оценка

Договор содержит идентифицированный актив, поскольку жилы оптоволоконного кабеля отличимы друг от друга, и поставщик не имеет права заменять их на другие жилы в том же кабеле. Несмотря на то, что количество жил не является практически всей совокупной емкостью кабеля, жилы кабеля идентифицированы, поэтому по договору клиенту предоставляется точно определенный актив.

КОММЕНТАРИЙ BDO

Требование относительно того, что даже часть актива может соответствовать критерию идентифицируемости, можно рассматривать как положение стандарта, направленное на избежание его возможного несоблюдения. Без этого положения договор не учитывал бы несущественную часть емкости и актив не отвечал бы критерию идентифицируемости.

Хотя МСФО (IFRS) 16 содержит ссылку на производительную часть, которая «физически отличима», по нашему мнению, этот подход также применяется, когда производительная часть технологически отличима. Например, аренда может включать в себя всю емкость оптоволоконного кабеля светло-голубого цвета. В этом случае светло-голубой компонент будет являться идентифицированным активом для целей МСФО (IFRS) 16.

ПОЛУЧЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ВЫГОД

Следующий критерий, который необходимо учитывать при определении того, осуществляет ли клиент контроль за использованием идентифицированного актива, — это имеет ли клиент право на получение практически всех экономических выгод от использования актива на протяжении периода использования, например, обладает ли он правом исключительного использования актива на протяжении срока действия договора или правом на субаренду актива.

Сам факт того, что арендные платежи включают часть денежных потоков, полученных от актива (например, процент продаж от использования имущества), не означает, что клиент не получает практически всех экономических выгод, связанных с активом. Такие требования часто встречаются в договорах аренды торговых площадей.

ПРИМЕР 5. Получение экономических выгод при поступлении результатов поставщику

Предприятие розничной торговли заключило договор аренды магазина в торговом центре сроком

на 5 лет. Условия аренды включают платежи, равные 10% валовой выручки от продаж, получаемой магазином. Предприятие розничной торговли имеет право определять ассортимент продукции для продажи, дизайн интерьера магазина и т.д.

Оценка

Выручка от продаж генерируется за счет контроля и использования имущества клиентом. Тот факт, что часть денежных средств, полученных от использования имущества, передается арендодателю, не имеет значения. Арендатор имеет право на 100% выручки от продаж магазина (то есть все экономические выгоды, генерируемые магазином), хотя он заключил договор, в результате которого арендная плата определяется на основе этой валовой выручки от продаж.

При рассмотрении вопроса, имеет ли клиент право на получение практически всех экономических выгод от использования идентифицированного актива, оценка должна проводиться на основе использования актива в рамках установленной сферы действия договора. Например:

- если договор ограничивает использование транспортного средства одной определенной географической территорией, организация должна оценивать экономические выгоды от использования транспортного средства лишь на данной территории. Она не учитывает, какие экономические выгоды можно было бы получить, если бы в договоре не было географических ограничений;
- если в договоре указано, что машина может быть использована только в определенное время суток, организация оценивает экономические выгоды от использования машины только в это время суток. Она не учитывает, какие экономические выгоды могут быть получены от использования машины 24 часа в сутки.

Экономические выгоды от использования актива включают его первичную продукцию (например, готовую продукцию для продажи от изготовителя) и побочные продукты, включая возможные денежные потоки, получаемые от этих товаров. При рассмотрении экономических выгод основное внимание следует уделять выгодам от использования актива, а не другим случайным выгодам.

ПРИМЕР 6. Получение экономических выгод от использования актива, а не от права собственности на него

Клиент заключил договор с поставщиком, по которому клиент приобретает 100% энергии, производимой установкой, работающей на биотопливе. В договоре оговаривается, что энергия должна производиться именно этой установкой (таким образом, поставщик не имеет существенных прав на замену). Поставщик получает налоговые льготы от различных государственных структур за строительство объекта, использующего биотопливо, поскольку он производит чистую, возобновляемую энергию.

Оценка

Договор передает клиенту право на получение практически всей экономической выгоды от использования базового актива (электростанции), поскольку он имеет исключительное право использования первичного продукта (то есть электроэнергии).

Хотя поставщик получает экономические выгоды в виде налоговых льгот, они вытекают из права собственности на актив, а не получены в результате его использования. Поэтому суммы налоговых льгот не должны учитываться при оценке того, кто получает практически все экономические выгоды от работающей на биотопливе установки.

При подготовке использованы методические рекомендации, подготовленные международным объединением аудиторских и консультационных компаний BDO. Штаб-квартира в городе Завентем, Бельгия.

Валентин УБАНОВИЧ,
и.о. директора ООО «АМКОДОР-Маш»

Отрицательные курсовые разницы и их роль в манипуляции финансовым результатом организации

Разновариантность учета активов и пассивов искажает объективную информацию и снижает эффективность управленческого процесса. Одним из вариативных моментов в бухгалтерском учете организаций Республики Беларусь является учет курсовых разниц.

Экспортно-импортные организации ежедневно сталкиваются с риском изменения курса валют и, как следствие, отрицательными и/или положительными курсовыми разницами, что в конечном итоге сказывается на финансовом результате. Рассмотрим оценку влияния колебаний курсов валют на величину прибыли/убытка.

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХУЧЕТА

Согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Влияние и изменение курсов иностранных валют» № 69 (далее — НСБУ № 69) под курсовыми разницами понимаются разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости денежных средств, финансовых вложений (за исключением финансовых вложений в уставные фонды других организаций), дебиторской задолженности и обязательств (за исключением выданных авансов, предоплаты, задатков, аккредитивов и кредиторской задолженности, оплата которой совершается в форме аккредитива) в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь.

В бухучете курсовые разницы учитывают в составе прочих доходов или расходов. Исключение

составляет случай, когда в валюте должны погашаться вклады в уставный капитал. А для целей налогообложения курсовые разницы всегда списывают на внереализационные доходы или расходы. Пересчет обязательств и требований, которые должны быть погашены в иностранной валюте, для целей налогообложения производится так же, как и в бухучете, — в последний день каждого месяца.

По общему правилу курсовые разницы следует списывать в бухучете в состав прочих доходов или расходов. Но из этого правила есть важное исключение. Согласно п. 6 НСБУ N° 69 курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению на счет 83 «Добавочный капитал».

ОГРАНИЧЕНИЯ УКАЗА № 298

Порядок списания курсовых разниц, установленный Указом Президента Республики Беларусь от 21.08.2017 N° 298 (далее — Указ N° 298), коммерческая организация (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций) может применить в случае, если она учитывала курсовые разницы в соответствии с абз. 3 п. 1 Указа от 27.02.2015 N° 103 «О пересчете стоимости активов и обязательств» и в бухгалтерском учете этой организации остаток курсовых разниц, числящийся на счете 97 «Расходы будущих периодов» на 31 декабря 2017 года, превышает остаток курсовых разниц, числящийся на эту же дату на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Коммерческая организация (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций) может не применять Указ N° 298 и списать суммы курсовых разниц, накопленные на счетах 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов», на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в порядке и сроки, установленные руководителем организации.

НСБУ № 69

На основании п. 5–7 НСБУ N° 69 суммы курсовых разниц отражаются в бухучете в следующем порядке:

- возникающие в коммерческих организациях при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный фонд этих организаций, — по дебету (кредиту) счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту (дебету) счета 83 «Добавочный капитал»;
- возникающие в некоммерческих организациях при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте стоимости средств, полученных на содержание этих организаций в соответствии со сметой и на другие цели, дебиторской задолженности и обязательств (за исключением авансов и кредиторской задолженности, погашение которой осуществляется в форме аккредитива), возникающих при осуществлении расчетов или подлежащих погашению этими средствами, а также при возврате авансов и погашении кредиторской задолженности в форме аккредитива этими средствами, — по дебету (кредиту) счетов учета денежных средств, расчетов и кредиту (дебету) счета 86 «Целевое финансирование»;
- возникающие в организациях (в том числе при возврате авансов и погашении кредиторской задолженности в форме аккредитива), кроме указанных выше случаев, — по дебету (кредиту) счетов учета денежных средств, расчетов и других счетов и кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

IAS (МСФО) 21 И УКАЗ № 504

Согласно стандарту IAS (МСФО) 21 «Влияние изменений валютных курсов» курсовыми разницами являются разницы, возникающие в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту под другим валютным курсом.

Организации получили право самостоятельно определять порядок включения в состав налогооблагаемой прибыли курсовые разницы. Это право им предоставлено Указом Президента Республики Беларусь от 31.12.2019 N° 504 «О курсовых разницах» (далее — Указ N° 504), который вступил в силу 6 января 2020 г., но распространяет свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2019 г. Документом предоставляется право организациям самостоятельно определять порядок отражения курсовых разниц в учете для целей налогообложения. Они могут выбирать период, по истечении которого разницы должны включаться в состав внереализационных доходов и (или) расходов. Курсовые разницы стало возможным отражать ежеквартально или по итогам года.

Выбранный организацией порядок налогового учета курсовых разниц должен быть отражен в учетной политике и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит.

Нормами Указа N° 504 также предусмотрен порядок отражения курсовых разниц для плательщиков единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции, а также при ликвидации, реорганизации организации, переходе с общего порядка налогообложения на единый налог и с единого налога на общий порядок.

Указ N° 504 не ограничен временным интервалом применения, то есть принятые нормы носят постоянный характер действия и распространяет свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2019 г.

Курсовые разницы, возникающие при расчете по денежным статьям или при пересчете денежных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они пересчитывались при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в прибыли или убытке в том периоде, в котором они возникают.

В том случае, когда прибыль или убыток по неденежной статье признается непосредственно в капитале, любой валютный компонент такой прибыли или такого убытка подлежит признанию непосредственно в капитале. И наоборот, когда прибыль или убыток по неденежной статье признан в прибыли или убытке, любой валютный компонент этой прибыли или этого убытка подлежит признанию в качестве прибыли или убытка.

Исключение из этого правила составляет курсовая разница, возникающая по денежной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию (например, кредит внутри группы компаний), которая должна учитываться как собственный капитал, вплоть до продажи данной инвестиции. После продажи она должна признаваться в отчете о прибылях и убытках как прибыль или убыток.

Как правило, отрицательные курсовые разницы учитываются при налогообложении прибыли в составе внереализационных расходов. Исключение составляют курсовые разницы, которые возникли при переоценке задолженности, связанной с не учитываемыми при исчислении налога на прибыль затратами. Такие затраты перечислены в ст. 131 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее — НК).

В нашем примере «налоговые затраты» в части процентов по займу корректируются не по ст. 131 НК, а в соответствии с условиями ст. 131^1 НК. Несмотря на это, специалисты налоговых органов считают, что сумма такой корректировки относится к указанным в ст. 131 «иным» затратам, не учитываемым при налогообложении. Поэтому отрицательные курсовые разницы по таким процентам не могут быть учтены при налогообложении прибыли (разъяснение МНС).

Вместе с тем согласно разъяснению ограничению при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль подлежит только часть таких разниц. А именно — отрицательные курсовые разницы, возникающие с месяца (включительно), в котором проведена корректировка затрат.

В данном случае все отрицательные курсовые разницы возникли до месяца, в котором будут корректироваться «налоговые затраты», то есть до декабря 2019 г. Поэтому пересчитывать их не нужно. По итогам 2019 года вся сумма отрицательных курсовых разниц за февраль — апрель 2019 г. будет учитывается при налогообложении прибыли в составе внереализационных расходов.

Таким образом, национальный бухгалтерский учет идет вразрез с МСФО, где в соответствии с IAS 21 «Влияние валютных курсов» курсовые разницы списываются сразу, а не резервируются до лучших времен.

МАНИПУЛИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫМ РЕЗУЛЬТАТОМ

Схема бухгалтерского учета с применением расходов/доходов будущих периодов и отсроченное списание курсовых разниц позволяет манипулировать финансовым результатом. При этом особый интерес представляют отрицательные курсовые разницы. Так, при отнесении на расходы будущих периодов или отсроченном списании отрицательных курсовых разниц появляется возможность завысить финансовый результат (а эффективная работа организации — это приоритетная задача экономического развития страны). Завышенный финансовый результат в свою очередь создает платформу для принятия неэффективных управленческих решений на основе оценки работы менеджмента высшего звена как отличной.

За признанием организации как прибыльной тянется волна необоснованного составления государственных программ, завышения дивидендов и ухудшения реальных финансовых показателей организации, а также принятия неправильных кадровых решений и перестановок. Ситуация, при которой конечный финансовый результат организации зависит от того, каким из указов она будет руководствоваться для учета курсовых разниц, приводит к манипуляции показателем прибыли в субъективных интересах менеджеров высшего звена. Поэтому наиболее эффективным с точки зрения объективности финансовой отчетности является учет курсовых разниц в соответствии с IAS 21 «Влияние валютных курсов» или принятие нормативного акта, аналогичного международному стандарту.

P.S. Стремление отдельных руководителей из «молодых команд» «поиграть в покер» с законами экономики, когда они их забывают или не знают, в любом случае приводит к проигрышу, так как у оппонента всегда «флеш-рояль».

Служба 101 рекомендует!

Не оставляйте без присмотра включенные электрические приборы и источники открытого огня, не пользуйтесь неисправными, самодельными электроприборами, не перегружайте электросеть.

МСФО-2020:
обзор основных изменений с учетом возможности досрочного применения

В 2020 году вступили в силу некоторые поправки к МСФО. Рассмотрим основные изменения за прошедший год и поправки, уже вступившие в силу с 2020 года.

Перечислим новые и пересмотренные стандарты и разъяснения МСФО, вступившие в силу в 2019 году, обязательные к применению для периодов, заканчивающихся 31 декабря 2019 года.

Новые стандарты:

- МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Измененные стандарты:

1. Поправки к IAS 19 — Изменение и сокращение программ, погашение обязательств по программам вознаграждения.

2. Поправки к IAS 28 — Долгосрочные вложения в ассоциированные организации и совместные предприятия.

3. Поправки к IFRS 3, IFRS 11, IAS 12 и IAS 23, выпущенные в рамках процесса *Ежегодных Усовершенствований МСФО 2015–2017.*

4. Поправки к IFRS 9 — Условия о досрочном погашении с потенциальным отрицательным возмещением.

Разъяснения:

КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль».

IFRS 16 «АРЕНДА»

МСФО (IFRS) 16 предусматривает комплексную модель для выделения в договорах компонентов аренды и их представления в финансовой отчетности арендаторов и арендодателей.

Вопросы и проблемы, возникающие при применении IFRS 16, рассматриваются в серии публикаций, посвященных этому стандарту.

1. Поправки к МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» — Изменение и сокращение программ, погашение обязательств по программам вознаграждения.

Поправки уточняют, что стоимость услуг прошлых периодов (или прибыли и убытки от погашения обязательств) рассчитываются путем оценки обязательства (актива) программы с установленными выплатами с использованием обновленных допущений и сравнением предлагаемого вознаграждения и активов программы до и после изменения программы (а также сокращения программы или полного погашения обязательств по программе).

При этом компания не должна учитывать эффект предельной величины активов (который может возникнуть, когда по программе с установленных выплатами есть профицит или когда к ней применяются минимальные требования к финансированию).

Поправки также требуют использования обновленных допущений, использованных при оценке стоимости услуг текущего периода и чистой величины процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами, чтобы определить стоимость услуг текущего периода и чистую величину процентов для оставшейся части отчетного периода после внесения изменений в программу.

Поправки уточняют, что в период после внесения изменений в программу, чистая величина процентов рассчитывается путем умножения чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами, переоцененного в соответствии с параграфом IAS 19:99, на ставку дисконтирования, использованную для переоценки

При этом также учитывается эффект от внесения взносов или выплаты вознаграждений по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами.

2. Поправки к МСФО (IAS) 28 — Долгосрочные вложения в ассоциированные организации и совместные предприятия.

Поправки уточняют, что стандарт МСФО (IFRS) 9, включая его требования к обесценению, применяется к долгосрочным инвестициям в ассоциированные организации и совместные предприятия, которые составляют часть чистых инвестиций компании в эти объекты инвестиций.

3. Поправки к IFRS 3, IFRS 11, IAS 12 и IAS 23, выпущенные в рамках процесса Ежегодных Усовершенствований МСФО 2015-2017.

Поправки к МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» уточняют, что, когда компания получает контроль над бизнесом, классифицированным как совместные операции, она применяет требования к объединению бизнеса, осуществляемому поэтапно, включая переоценку по справедливой стоимости ранее удерживаемой доли в совместной операции.

Поправки к МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» уточняют, что, когда компания, являющаяся стороной совместного предпринимательства, участвует в совместных операциях, но не имеет над ними совместного контроля, и получает потом совместный контроль над этим совместными операциями, компания не переоценивает ранее принадлежавшую ей долю в совместных операциях.

Поправки к МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» поясняют, что организация должна признать налоговые последствия дивидендов в составе прибыли или убытка, прочего совокупного дохода или собственного капитала, в соответствии с тем, как компания первоначально признала операции, сформировавшие прибыль к распределению в виде дивидендов.

Поправки к МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» поясняют, что если отдельное заимствование остается непогашенным после того, как соответствующий ему актив готов к использованию по назначению или продаже, это заимствование становится частью общих заимствований компании, которые используются при расчете ставки капитализации по общим заимствованиям. (См. также параграф IAS 23:14.)

4. Поправки к МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» — Условия о досрочном погашении с потенциальным отрицательным возмещением.

Поправки исправляют непреднамеренные последствия включения в договор условия об *«обоснованном дополнительном возмещении» (то есть потенциальном отрицательном возмещении)* при досрочном погашении.

Поправки допускают, что финансовые активы с возможностью досрочного погашения, которые могут привести к получению держателем опциона на продление возмещения за досрочное погашение долга, удовлетворяют условиям SPPI-теста, если соблюдены указанные критерии.

Кроме того, поправки включают в *Основы для выводов (Basis for Conclusions)* мнение Совета по МСФО (IASB) относительно соответствующего учета финансовых обязательств, которые были изменены или заменены, но не прекращены.

IASB отмечает, что учет в таких случаях должен быть таким же, как при изменении финансового актива. Если меняется валовая балансовая стоимость, то это приводит к немедленному отражению этого изменения в составе прибыли или убытка.

КРМФО (IFRIC) 23 «НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ ПРАВИЛ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ»

В разъяснении излагается подход к налоговому учету, когда есть неопределенность в отношении налоговых трактовок.

Разъяснение требует от компании:

- определить, рассматривает ли она неопределенные налоговые трактовки вместе или по отдельности;
- оценить, насколько вероятно то, что налоговые органы примут неопределенные налоговые трактовки, использованные (или планируемые к использованию) в декларациях по налогу на прибыль:

— если да, то компания должна вести бухгалтерский учет налога на прибыль в соответствии с подходом, использованным (или планируемым к использованию) в декларациях по налогу на прибыль;

— если нет, то компания должна отразить в бухгалтерском учете влияние этой неопределенности.

РЕШЕНИЯ ПОВЕСТКИ ДНЯ КОМИТЕТА ПО РАЗЪЯСНЕНИЯМ МСФО В 2019 ГОДУ

Наряду со своей деятельностью по разработке формальных разъяснений к стандартам МСФО и вынесения на рассмотрение IASB поправок к стандартам, *Комитет по разъяснениям МСФО (IFRS Interpretations Committee)* регулярно публикует краткий обзор проблем, которые он решил не включать в свою повестку дня. Этот обзор часто сопровождается обсуждением принятых решений.

Хотя комментарии к решениям повестки дня формально не входят в стандарты МСФО, они являются важным и убедительным руководством к действию, которое следует учитывать при выборе подходящей учетной политики.

Регулирующие органы многих странах ожидают, что компании примут во внимание решения повестки дня при применении стандартов МСФО.

В декабре 2018 г. *Совет по МСФО (IASB)* подтвердил свое мнение о том, что компании имеют право на достаточное время для внедрения изменений в учетную политику, которые возникают из-за решений повестки дня, опубликованных Комитетом по разъяснениям. IASB также заверил, что эта точка зрения будет донесена до заинтересованных сторон.

IASB не определил, что он имел в виду под *«достаточным временем»,* поскольку оно зависит от конкретных фактов и обстоятельств.

Этот срок будет зависеть от характера и объема необходимых изменений учетной политики, и конкретных обстоятельств отчитывающейся компании. Составители отчетности, аудиторы и органы регулирования должны будут сделать суждение, чтобы определить, какой срок является достаточным. Но IASB подтвердил, что он имел в виду месяцы, а не годы.

РЕШЕНИЯ КОМИТЕТА ПО РАЗЪЯСНЕНИЯМ МСФО, ВЫПУЩЕННЫЕ В 2019 ГОДУ

С января по сентябрь 2019 г. Комитет по разъяснениям МСФО опубликовал следующие решения повестки дня.

Эти решения также перечислены и описаны в едином документе: Compilation of Agenda Decisions — Volume 1.

Обновление IFRIC за январь 2019 г.	IAS 37	Учет депонированных сумм, связанных со спорными налоговыми обязательствами, помимо налога на прибыль
	IFRS 15	Оценка обещанных товаров или услуг
	IAS 27	Инвестиции в дочернюю компанию, учитываемые по первоначальной стоимости: Частичное выбытие
		Инвестиции в дочернюю компанию, учитываемые по первоначальной стоимости: Постепенное приобретение
Обновление IFRIC за март 2019 г.	IFRS 9	Применение требования о высоковероятной прогнозируемой операции, когда производный инструмент классифицирован как инструмент хеджирования
		Физические расчеты по фьючерсным договорам на покупку или продажу нефинансового объекта
		Повышение кредитного качества при оценке ожидаемых кредитных убытков
		Оздоровление кредитно-обесцененного финансового актива (то есть частичное или полное восстановление обесценения)
	IFRS 11	Продажа продукции участником совместных операций
		Обязательства участника совместных операций, связанные с его долей в совместных операциях
	IAS 23	Капитализация затрат по заимствованию при постепенной передаче построенного актива
	IAS 38	Право покупателя на получение доступа к программному обеспечению поставщика, размещенному в облаке
Обновление IFRIC за июль 2019 г.		Удержание криптоактивов
	IFRS 15	Затраты на выполнение договора
	IFRS 16	Права на использование недр
	IAS 19	Влияние потенциальной скидки на классификацию программы вознаграждения
Обновление IFRIC за сентябрь 2019 г.	IFRS 15	Компенсация за задержки или расторжение договора.
	IFRS 16	Ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором
	IFRS 9	Справедливая стоимость хеджирования валютного риска по нефинансовым активам
	IAS 1	Представление обязательств или активов, связанных с неопределенными налоговыми трактовками
	IAS 7	Раскрытие информации об изменениях в обязательствах, возникающих в рамках финансовой деятельности
	IAS 41	Последующие расходы на биологические активы

НОВЫЕ И ПЕРЕСМОТРЕННЫЕ СТАНДАРТЫ И РАЗЪЯСНЕНИЯ МСФО ДЛЯ РАННЕГО ПРИМЕНЕНИЯ В ПЕРИОДЫ, ЗАКАНЧИВАЮЩИЕСЯ 31 ДЕКАБРЯ 2019 Г.

Параграф 30 *IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* требует, чтобы компании раскрывали потенциальное влияние новых и пересмотренных стандартов МСФО, которые были выпущены, но еще не вступили в силу.

Достаточность этих раскрытий в настоящий момент находится в центре внимания регулирующих органов.

В приведенном далее перечне приведены новые и пересмотренные стандарты МСФО, потенциальное влияние применения которых также должно быть рассмотрено и раскрыто в отчетности за 2019 год и в последующие периоды.

МСФО	**Дата вступления в силу — периоды, начинающиеся с указанной даты или позже:**
Новые стандарты:	
IFRS 17 «Договоры страхования»	1 января 2021 г.*
Измененные стандарты:	
Поправки к IFRS 10 и IAS 28 — Продажа или взнос активов в ассоциированную организацию или совместное предприятие инвестором.	IASB решил в декабре 2015 г. отложить на неопределенный срок дату вступления в силу этих поправок
Поправки к Концептуальным основам МСФО (КО), включая поправки, связанные со ссылками в стандартах на КО.	1 января 2020 г.
Поправки к IFRS 3 — Определение бизнеса.	1 января 2020 г.
Поправки к IAS 1 и IAS 8 — Определение существенности.	1 января 2020 г.
Поправки к IAS 39, IFRS 7 и IFRS 9 — Реформа базовой процентной ставки.	1 января 2020 г.

* В июне 2019 года Совет по МСФО (IASB) выпустил предварительный проект поправок к МСФО (IFRS) 17. В этом проекте IASB предлагает отложить дату вступления в силу МСФО 17 на один год, так чтобы компании должны были применять IFRS 17 в отношении годовых периодов, начинающихся с 1 января 2022 года и позже.

СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЙ ПРАКТИЧЕСКИЙ ПОРТАЛ

proMSFO.BY

СООО «ИПА «Регистр». УНП 100004413

Илья БЕРГ

Пример составления консолидированной финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 1

В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» используется термин «отчет о финансовом положении», который равнозначен термину «баланс». В рамках этой статьи данные термины мы будем использовать как взаимозаменяемые.

В соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» полный комплект финансовой отчетности МСФО включает в себя:

а) отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода;

б) отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за период;

в) отчет об изменениях капитала за период;

г) отчет о движении денежных средств за период;

д) примечания, включающие краткое изложение основных принципов учетной политики и прочие пояснения.

Стандарты МСФО не требуют использовать конкретные шаблоны форм отчетности, таким образом, бухгалтерский баланс МСФО может быть в той форме, какую выберет сама организация. При этом представление и классификация статей в финансовых отчетах должны быть едиными из периода в период, за исключением следующих случаев:

- очевидно, что другое представление или классификация были бы более достоверны. О критериях отбора и применения учетных политик указывается в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки». Это может произойти, например, после существенного изменения характера деятельности субъекта или анализа МСФО;
- обязательное изменение — МСФО требует изменения в представлении, если изменился стандарт.

Основными элементами — «стройматериалами» — баланса МСФО являются активы, обязательства и капитал.

Актив — это ресурс, находящийся под контролем компании в результате прошлых событий, который приведет к притоку экономической выгоды. Обязательство — это существующая задолженность, которая возникла в результате прошлых событий и приведет к оттоку экономической выгоды. Капитал — это доля в активах компании после погашения обязательств, то есть активы минус обязательства.

Согласно стандартам МСФО активы предприятия в балансе МСФО классифицируют на текущие (оборотные) и необоротные, а обязательства — на краткосрочные и долгосрочные. За исключением тех случаев, когда баланс составляют согласно принципу ликвидности: если применяется данный вид баланса МСФО, то активы и обязательства должны быть представлены в целом в порядке их ликвидности.

Текущие активы включают активы, которые предназначены для торговли, потребляются или реализуются в течение 12 месяцев после отчетного периода либо в течение обычного операционного цикла (например, запасы и торговая дебиторская задолженность). Операционный цикл компании — это время между приобретением активов и их реализацией за денежные средства или их эквиваленты. Когда цикл невозможно четко определить, его продолжительность принимают за 12 месяцев.

Необоротные активы включают такие статьи баланса МСФО: основные средства, нематериальные активы, инвестиции в зависимые компании, отложенные активы, финансовые активы, арендуемые активы, долгосрочная дебиторская задолженность, инвестиционное имущество и т.д.

Некоторые **обязательства,** такие как торговая кредиторская задолженность и некоторые расходы на персонал, другие операционные расходы, классифицируются как текущие обязательства, даже если они подлежат погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

К долгосрочным обязательствам могут относиться следующие статьи баланса МСФО: привилегированные акции, долгосрочные кредиты и займы, отложенные налоговые обязательства, обязательства плана с установленными выплатами (вознаграждения работникам по пенсионным планам), обязательство по выплате на основе долевых инструментов и т.д.

Должны ли отдельные объекты или группы товаров раскрываться отдельно в финансовой отчетности или в примечаниях, зависит от их существенности. Решающим фактором является то, будет ли данное упущение или искажение влиять на экономические решения, которые пользователи отчетности могут сделать на основе финансовой отчетности. Составители отчетности МСФО, как правило, склонны раскрывать намного больше деталей, чем необходимо. Вместе с тем Совет по МСФО подчеркнул, что слишком много несущественной информации может затмить полезную информацию и, следовательно, ее нужно избегать.

Обычно **баланс** должен быть предоставлен на отчетную дату и дату окончания предыдущего отчетного периода (сравнительного). Если организация изменила свою учетную политику, то такое изменение должно применяться ретроспективно, то есть учитываться в прошлых сравнительных периодах. В таком случае баланс должен быть предоставлен на три даты: отчетную, на конец и начало предыдущего сравнительного периода.

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (руб.)	**На 31.12.2018**	**На 31.12.2019**
АКТИВЫ		
Внеоборотные активы		
Основные средства	2 493 288	2 500 000
Нематериальные активы	—	2 011 154
Инвестиции в зависимые компании	—	—
Отложенные налоговые активы	19 651 140	19 651 140

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (руб.)	На 31.12.2018	На 31.12.2019
Займы выданные и проценты к получению	15 026 296	—
Финансовые активы, удерживаемые до погашения	—	—
Прочие внеоборотные активы	—	—
Дебиторская задолженность	—	—
Итого внеоборотные активы	**37 170 724**	**24 162 294**
Оборотные активы		
Запасы	2 246 034 202	2 250 008 991
Дебиторская задолженность	1 184 037 564	133 998 380
Займы выданные и проценты к получению	—	—
Финансовые активы, удерживаемые для продажи	—	—
Прочие финансовые вложения	—	—
Налог на прибыль к получению	—	261 196
Денежные средства и их эквиваленты	3 379 720	—
	3 433 451 486	**2 384 268 567**
Активы, предназначенные для продажи	—	—
Итого оборотные активы	**3 433 451 486**	**2 384 268 567**
Итого активы	**3 470 622 210**	**2 408 430 861**
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал		
Уставный капитал	—	—
Добавочный капитал	—	—
Резервы	1	—
Нераспределенная прибыль	218 382 382	215 139 464
Собственный капитал акционеров компании	**218 382 383**	**215 139 464**
Неконтрольные доли владения	—	—
Итого собственный капитал	218 382 383	215 139 464
Долгосрочные обязательства		
Кредиты и займы	29 058 000	29 058 000
Кредиторская задолженность	2 478 104 076	1 870 805 586
Целевое финансирование	—	—
Отложенные налоговые обязательства	—	—
Прочие долгосрочные обязательства	—	—
Итого долгосрочные обязательства	**2 507 162 076**	**1 899 863 586**
Краткосрочные обязательства		
Банковский овердрафт	—	—
Кредиты и займы	—	—
Кредиторская задолженность	744 968 387	293 427 811
Налог на прибыль к уплате	109 364	—
Итого краткосрочные обязательства	**745 077 751**	**293 427 811**
Обязательства, относящиеся к активам, предназначенным для продажи	**—**	**—**
Итого обязательства	**3 252 239 827**	**2 193 291 397**
Итого собственный капитал и обязательства	**3 470 622 210**	**2 408 430 861**

Валентина ЛЕМЕШ,
к.э.н., доцент

Изменения в правовом регулировании оценки качества работы аудиторов

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18.10.2019 N° 59 «Об оценке качества работы аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторов» (далее — Постановление N° 59):

- внесены дополнения и изменения в национальные правила аудиторской деятельности «Внутренняя оценка качества работы аудиторов», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23.01.2002 N° 8 (далее — НПАД N° 8);
- утверждена Инструкция о принципах осуществления аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (далее — Инструкция N° 59).

ОБЩИЕ ВОПРОСЫ

Согласно абз. 9 ст. 2 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 N° 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон N° 56-З) **оценка качества работы** аудитора, аудитора — индивидуального предпринимателя, аудиторской организации — система мер, методик и процедур по анализу соблюдения аудитором, аудитором — индивидуальным предпринимателем, аудиторской организацией правил аудиторской деятельности, международных стандартов аудиторской деятельности, принимаемых Международной федерацией бухгалтеров (далее — международные стандарты аудиторской деятельности), Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принимаемого Международной федерацией бухгалтеров (далее — Кодекс этики), основных **принципов**

аудиторской деятельности, а также обоснованности сформированных ими **выводов** и выраженного в установленной форме **аудиторского мнения.**

Основными **принципами аудиторской деятельности** являются независимость, конфиденциальность, профессиональная компетентность, профессиональное поведение (п. 1 ст. 3 Закона N° 56-З).

Оценка качества работы аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей, аудиторов (далее — ОКР) включает внутреннюю оценку качества работы аудиторов и внешнюю оценку качества работы аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей (п. 1 ст. 29 Закона N° 56-З).

Внешняя ОКР осуществляется Аудиторской палатой в отношении ее членов — аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей в соответствии с **правилами Аудиторской палаты по внешней оценке качества работы** аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей, которые основываются на принципах осуществления Аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей, утвержденных Министерством финансов (ч. 1 п. 3 ст. 29 Закона N° 56-З).

Внутренняя ОКР осуществляется аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем в соответствии с установленными ими внутренними правилами аудиторской деятельности (п. 2 ст. 29 Закона N° 56-З).

Аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели **вправе привлекать** на договорной основе в соответствии с законодательством организации и физических **лиц, не состоящих в штате** аудиторской организации или не привлеченных аудитором — индивидуальным предпринимателем по трудовым договорам, **для осуществления внутренней оценки качества работы** аудиторов, а также в качестве экспертов, обладающих специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от аудиторской деятельности (абз. 6 ст. 14 Закона N° 56-З).

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком, Министерством финансов (п. 1 ст. 5 Закона N° 56-З).

Правовое регулирование отношений в области аудиторской деятельности основывается на Конституции Республики Беларусь и осуществляется в соответствии с Законом N° 56-З, иными законами, актами Президента Республики Беларусь и принятыми в соответствии с ними иными актами законодательства (далее — законодательство об аудиторской деятельности), а также международными договорами Республики Беларусь и международно-правовыми актами, составляющими право Евразийского экономического союза (ст. 4 Закона N° 56-З).

К международно-правовым актам, по мнению автора, относятся в том числе «Модельный закон об аудиторской деятельности» (принят в г. Санкт-Петербурге 16.04.2015 постановлением N° 42-12 на 42-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ) (далее — Модельный закон).

Согласно абз. 6 п. 1 ст. 12 Закона N° 56-З к компетенции Аудиторской палаты относятся принятие по согласованию с Министерством финансов внутренних правил аудиторской деятельности, а также принятие в пределах своей компетенции других локальных правовых актов (далее — ЛПА).

Следовательно, наряду с органами государственного контроля Аудиторская палата может принимать ЛПА, которые будут являться обязательными к применению ее членами, в том числе в области внутренней ОК.

Аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели обязаны осуществлять внутреннюю оценку качества работы аудиторов в соответствии с установленными аудиторской организацией или аудитором — индивидуальным предпринимателем **внутренними правилами аудиторской деятельности** (абз. 6 ст. 15 Закона N° 56-З). Национальные правила аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора — индивидуального предпринимателя», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16.01.2003 N° 4 (далее — НПАД N° 4), определяют унифицированные принципы и подходы аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, к разработке внутренних правил аудиторской деятельности аудиторской организации, а также устанавливают требования к осуществлению внутреннего контроля за их применением.

Таким образом, аудиторские организации, аудиторы, осуществляющие деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, также формируют внутрифирменные ЛПА, в том числе в области внутренней ОК.

Таким образом, законодательство об аудиторской деятельности, в том числе в области внутренней ОК, можно представить в определенной иерархии, приведенной на рисунке.

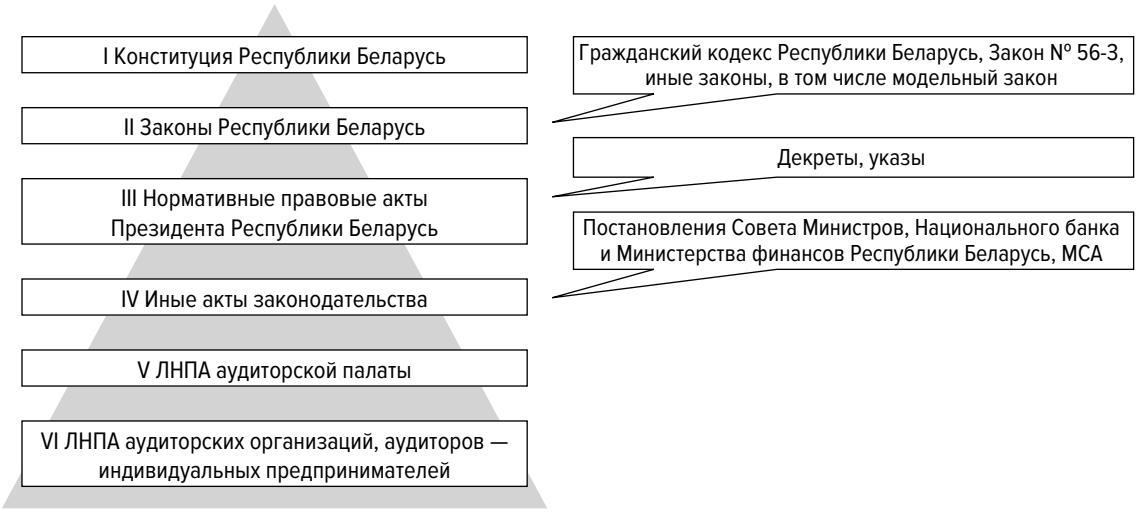

Рисунок. Правовое регулирование отношений в области аудиторской деятельности в Республике Беларусь

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Для целей Инструкции N° 59 введены термины и их определения:

- специалист по внешней оценке — аудитор, являющийся членом специализированного органа Аудиторской палаты, осуществляющего внешнюю оценку качества работы аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей (далее, если не указано иное, — внешняя оценка), или привлеченный по решению правления Аудиторской палаты для проведения этой оценки аудитор, являющийся работником аудиторской организации, аудитор — индивидуальный предприниматель;
- внешняя оценка — инспектирование специалистами по внешней оценке аудиторского задания, выполненного аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем, и системы внутренней оценки качества

работы аудиторов, организованной аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем (далее — внутренняя оценка), для оценки соблюдения ими законодательства об аудиторской деятельности;

■ инспектирование — процедура, предназначенная для получения доказательств соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами — индивидуальными предпринимателями законодательства об аудиторской деятельности, в том числе процедур внутренней оценки, установленных ими в отношении выполненных аудиторских заданий;

■ эксперт — лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от аудиторской деятельности, привлекаемое Аудиторской палатой, аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем с целью получения доказательного материала, обосновывающего и подтверждающего выводы, сделанные аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем.

Следует отметить, что в Инструкции N° 59 также применяется термин «система внутренней оценки» (далее — СВО) (п. 2, 14, 16-19, 21, 25, 34, 44, 51), а самого определения СВО не приведено ни в Законе N° 56-З, ни в НПАД N° 8, ни в другом нормативном правовом акте Республики Беларусь.

По мнению автора, данный аспект следует учесть при разработке блока документов, связанных с СВО, что позволит избежать возможных разногласий и разночтений.

В Инструкции N° 59 (п. 5, 14, 21, 31, 50, 52) используется термин «качество аудиторских услуг», однако его определения, а также непосредственно самих показателей и их расчетов, пока не приведено.

В п. 34 Инструкции N° 59 употребляется термин «финансово-экономические показатели деятельности аудиторской организации, аудитора — индивидуального предпринимателя», однако какие именно показатели имеются в виду, не приведено.

ПРИНЦИПЫ ОК

Внешняя оценка осуществляется Аудиторской палатой в соответствии с правилами Аудиторской палаты по внешней оценке качества работы аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей (далее — правила Аудиторской палаты по внешней оценке), основанных на принципах внешней оценки, установленных Инструкцией N° 59 (п. 3 Инструкции N° 59).

Принципами внешней оценки являются:

■ достижение целей внешней оценки;

■ обеспеченность внешней оценки финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами;

■ независимость и конфиденциальность внешней оценки;

■ обоснованность осуществления внешней оценки;

■ применение надлежащих видов осуществления внешней оценки;

■ должное планирование внешней оценки;

■ обеспечение надлежащего уровня профессиональной компетентности специалистов по внешней оценке, прозрачности процедуры их назначения для проведения внешней оценки (далее — обеспеченность специалистами по внешней оценке);

■ должное наблюдение за осуществлением внешней оценки;

■ надлежащее документирование осуществления внешней оценки;

■ итоговая оценка результатов внешней оценки и их публичность;

■ обеспечение применения мер воздействия к аудиторской организации, аудитору — индивидуальному предпринимателю.

Принципы осуществления и требования к организации **внутренней** ОКР устанавливаются м**еждународными стандартами аудиторской деятельности и национальными правилами аудиторской деятельности** (далее — НПАД) (абз. 2 п. 2 ст. 29 Закона N° 56-З). Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации,

аудитора — индивидуального предпринимателя принимаются аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем в развитие международных стандартов аудиторской деятельности и национальных правил аудиторской деятельности и устанавливают дополнительные требования к порядку оказания аудиторских услуг, порядку осуществления внутренней оценки качества работы аудиторов (п. 4 ст. 24 Закона N° 56-З).

Особое место в системе **международных стандартов аудиторской деятельности** (далее — МСА) занимают стандарты, положения которых регламентируют контроль качества аудита, — МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» и МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности». Что же касается НПАД, то здесь основными являются НПАД N°8, НПАД N° 4 и НПАД «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 N° 189.

ПЛАНИРОВАНИЕ ВНЕШНЕЙ ОК

По состоянию на 13 декабря 2019 года, по данным Министерства финансов, зарегистрирована 81 аудиторская организация и 415 аудиторов — индивидуальных предпринимателей. Чтобы систематизировать работу Аудиторской палаты в области ОК, должен соблюдаться принцип плановости ((п. 12 Инструкции N° 59), заключающийся в осуществлении обязательной внешней оценки аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей, **начиная с календарного года,** следующего за годом включения сведений об аудиторской организации, аудиторе — индивидуальном предпринимателе в реестр аудиторов, аудиторов — индивидуальных предпринимателей, аудиторских организаций (далее — аудиторский реестр), в **сроки и с периодичностью,** установленными правилами Аудиторской палаты по внешней оценке.

Исчисление периода первичной плановой внешней оценки для аудиторской организации, аудитора — индивидуального предпринимателя начинается с даты, следующей за датой включения сведений об аудиторской организации, аудиторе — индивидуальном предпринимателе в аудиторский реестр, а исчисление периода каждой последующей плановой внешней оценки — с даты, следующей за датой выдачи Аудиторской палатой заключения о качестве работы аудиторской организации, аудитора — индивидуального предпринимателя (далее, если не указано иное, — заключение о качестве работы).

Подчеркнем, для оказания аудиторской организацией аудиторских услуг по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, **необходимо** прохождение аудиторской организацией **не реже одного раза в три года внешней оценки качества** ее работы с результатом, удовлетворяющим критериям, позволяющим оказывать аудиторские услуги по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, согласно принципам осуществления Аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей, утвержденным Министерством финансов. Для целей включения в аудиторский реестр сведений о праве аудиторской организации оказывать аудиторские услуги по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, результат осуществления внешней оценки качества работы этой аудиторской организации согласовывается Аудиторской палатой с наблюдательным советом по аудиторской деятельности (п. 4 ст. 8 Закона N° 56-З).

Планирование ВОК будет осуществляться Аудиторской палатой путем составления плана-

графика проведения внешних оценок на год (п. 22 Инструкции N° 59) с указанием:

- планируемое к проведению количество внешних оценок;
- основания проведения планируемых внешних оценок;
- аудиторы, планируемые к привлечению в качестве специалистов по внешней оценке;
- даты начала и предполагаемые периоды проведения внешних оценок (п. 23 Инструкции N° 59).

При его разработке будут использоваться в том числе (п. 25 Инструкции N° 59):

- формы самооценки, ежегодно представляемые аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем Аудиторской палате **не позднее 30 сентября;**
- информация о выполненных аудиторских заданиях, ежегодно представляемая аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем Аудиторской палате **не позднее 30 сентября** по форме, установленной Аудиторской палатой.

Сформированный план-график размещается Аудиторской палатой на своем официальном сайте в глобальной компьютерной сети Интернет **не позднее 30 ноября** года, предшествующего году проведения внешних оценок (п. 22 Инструкции N° 59).

Аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели, внешняя оценка которых будет осуществляться, а также специалисты по внешней оценке информируются Аудиторской палатой письмом-уведомлением о сроках проведения внешней оценки, периоде, подлежащем внешней оценке, основании и виде осуществления внешней оценки. Письмо-уведомление направляется аудиторской организации, аудитору — индивидуальному предпринимателю **не менее чем за 90 календарных дней** до даты начала плановой внешней оценки и не менее чем **за 30 календарных дней** до начала внеплановой внешней оценки (п. 27 Инструкции N° 59).

РАБОЧАЯ ГРУППА ВО ВНЕШНЕЙ ОК

Проведение внешней ОК осуществляется рабочей группой, состав которой и распределение обязанностей между членами этой группы должны быть определены Аудиторской палатой не позднее 31 декабря года, предшествующего году проведения внешних оценок (п. 26 Инструкции N° 59).

Согласно п. 4 ст. 29 Закона N° 56-З аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели:

1) **не должны** препятствовать осуществлению Аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей и обязаны представлять всю имеющуюся необходимую для такой оценки информацию (документы), в том числе в электронном виде, с соблюдением требований законодательства о защите информации, распространение и (или) предоставление которой ограничено;

2) **обязаны** участвовать по решению правления Аудиторской палаты в осуществлении ею внешней оценки качества работы других членов Аудиторской палаты на безвозмездной основе.

Согласно п. 37 Инструкции N° 59 аудиторская организация, работники которой планируются к привлечению в рабочую группу по внешней оценке, должна представить аудитора для проведения внешней оценки, обладающего знаниями не ниже предъявленных в требованиях, определенных Аудиторской палатой на основе предварительного анализа. В случае отсутствия аудитора, соответствующего этому уровню требований, аудиторская организация должна проинформировать Аудиторскую палату **не позднее срока,** указанного в запросе на представление специалиста по внешней оценке, о степени несоответствия требованиям.

Аудитор — индивидуальный предприниматель, планируемый к привлечению в рабочую группу по внешней оценке, в случае несоответствия требованиям, предъявленным к специалистам по внешней оценке, должен проинформировать

Аудиторскую палату **не позднее срока,** указанного в запросе на представление аудитора по оценке качества, о степени несоответствия требованиям.

Специалисты по внешней оценке, включенные в состав рабочей группы по внешней оценке, обязаны соблюдать конфиденциальность в отношении любой полученной в ходе внешней оценки информации (п. 10 Инструкции N° 59).

Специалисты по внешней оценке, включенные в состав рабочей группы по внешней оценке, заключают с аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем, внешняя оценка которых осуществляется, и Аудиторской палатой соглашение о конфиденциальности, форма и существенные условия которого устанавливаются Аудиторской палатой, предусматривающее в том числе ответственность специалиста по внешней оценке за несоблюдение им условий данного соглашения (п. 11 Инструкции N° 59).

Подчеркнем, руководителем рабочей группы по внешней оценке может быть назначен **только работник Аудиторской палаты** (п. 40 Инструкции N° 59).

При проведении внешней оценки аудиторской организации, аудитора — индивидуального предпринимателя, осуществляющих аудит отчетности общественно значимых организаций, в состав рабочей группы по внешней оценке **может быть включен** член наблюдательного совета по аудиторской деятельности из числа **представителей Министерства финансов и (или) Национального банка** (п. 42 Инструкции N° 59).

РЕЗУЛЬТАТЫ ОК

На основе проведенных основных процедур, анализа информации и разъяснений, полученных в ходе внешней оценки, рабочей группой по внешней оценке подготавливается проект отчета по результатам внешней оценки и передается аудиторской организации, аудитору — индивидуальному предпринимателю, внешняя оценка которых осуществлялась, на согласование (п. 47 Инструкции N° 59). Последние могут представить Аудиторской палате в письменном виде аргументированные замечания и предложения, если таковые имеются, в отношении представленного проекта отчета по результатам внешней оценки в течение 15 календарных дней с даты получения проекта отчета по результатам внешней оценки (п. 48 Инструкции N° 59).

Проект отчета по результатам внешней оценки должен быть представлен Аудиторской палатой аудиторской организации, аудитору — индивидуальному предпринимателю, внешняя оценка которых осуществлялась, **в течение 30 календарных дней с даты** получения в полном объеме информации, запрашиваемой Аудиторской палатой. Получение информации в полном объеме оформляется протоколом, который подписывается руководителем рабочей группы по внешней оценке и руководителем или уполномоченным им работником аудиторской организации, аудитором — индивидуальным предпринимателем, внешняя оценка которых осуществлялась (п. 47 Инструкции N° 59).

По результатам проведенной ОК возможны следующие результаты в отчете по внешней ОК:

- нарушения не выявлены;
- нарушения выявлены. Возможные нарушения сформированы по пяти категориям (п. 51 Инструкции N° 59):

— **первая категория —** аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели, у которых в результате проведения внешней оценки выявлены несистематические несущественные нарушения, которые можно устранить и (или) устранить не представляется возможным;

— **вторая категория —** аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели, у которых в результате проведения внешней оценки выявлены несистематические существенные нарушения, которые можно устранить, и (или) систематические несущественные нарушения, которые можно устранить и (или) устранить не представляется возможным;

— **третья категория —** аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предпри-

ниматели, у которых в результате проведения внешней оценки выявлены несистематические существенные нарушения, которые устранить не представляется возможным;

— **четвертая категория —** аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели, у которых в результате проведения внешней оценки выявлены систематические существенные нарушения, которые можно устранить и (или) устранить не представляется возможным, и (или) одно грубое нарушение;

— **пятая категория —** аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели, у которых в результате проведения внешней оценки выявлено два и более грубых нарушения.

Аудиторской организации, аудитору — индивидуальному предпринимателю, которым присвоены **четвертая-пятая** категории, Аудиторская палата **вправе** для завершения текущих заданий поручить дополнительно привлечь экспертов по внутренней оценке для осуществления оценки качества выполнения аудиторских заданий (п. 54 Инструкции N° 59).

СПРАВОЧНО

В международной практике применяются более жесткие меры. Например*:

1. PwC — оштрафована на £5,1 млн за аудит RSM Tenon. Руководитель аудиторской проверки Николас Боден (Nicholas Boden) был отдельно приговорен к выплате £114,750 за проваленный аудит финансовой отчетности за период, окончившийся 30 июня 2011 года. Сам Боден и компания в целом признали свою вину в нарушении фундаментальных принципов профессиональной компетенции Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW), в результате чего не смогли получить достаточно адекватных аудиторских свидетельств и соблюсти профессиональный скептицизм.
2. Также PwC — штраф в £5,1 млн за аудит Connaught. Партнера Стивена Харриса (Stephen Harrison) приговорили к уплате штрафа в сумме £150 тыс.
3. KPMG – оштрафована на £4,8 млн за аудит Miller Energy. Руководителя аудиторской проверки Джона Риордана (John Riordan) отдельно оштрафовали на $25 тыс. и наложили запрет на практику.
4. E&Y — штраф в £1,8 млн за аудит Tech Data. Руководителя аудиторской проверки Джулиана Грея (Julian Gray) оштрафовали отдельно на £59 тыс.
5. PwC — штраф в $1 млн за аудит Merrill Lynch за аудит годовой отчетности Merrill Lynch за 2014 год.

В случае обнаружения нарушений в аудиторском заключении Аудиторская палата будет информировать об этом нарушении заинтересованных лиц (заказчика услуг по договору) или (и) собственников имущества (учредителей, участников) аудируемого лица (п. 55 Инструкции N° 59).

Согласно п. 5 ст. 6 Закона N° 56-З сведения об аудиторе — индивидуальном предпринимателе, содержащиеся в аудиторском реестре, являются открытыми и общедоступными о результатах **последней** осуществленной Аудиторской палатой в отношении аудитора — индивидуального предпринимателя **внешней оценки качества его работы** и последней проведенной Министерством финансов проверки соблюдения аудитором — индивидуальным предпринимателем законодательства об аудиторской деятельности с указанием даты осуществления оценки (проведения проверки) и примененных мер воздействия (ответственности).

Очень хочется надеяться, что все предпринимаемые Министерством финансов Республики Беларусь и Аудиторской палатой действия по ОК повысят не только качество оказываемых услуг, но и доверие к отечественному аудиту.

* Пять рекордных штрафов для аудиторских компаний за 2017 год. https://gaap.ru/news/154954/?utm_campaign=email&utm_source=30.09.2016&utm_medium=news&spush=cmVkNTVAbWFpbC5ydQ==

Лариса ШЕХМАН

Можно ли применять для целей ТЦО отчетность по МСФО

Главой 11 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее — НК), посвященной правилам трансфертного ценообразования, определены сделки, которые подлежат контролю соответствия рыночным ценам.

В частности, в ст. 88 НК перечислены сделки, которые подлежат контролю соответствия рыночным ценам и если компания осуществляет или планирует осуществлять:

- сделки с недвижимостью с взаимозависимыми лицами и иными лицами, применяющими особые режимы налогообложения;
- внешнеторговые сделки со стратегическими товарами (перечень стратегических товаров установлен постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16.06.2016 N° 470);
- внешнеторговые сделки с взаимозависимыми лицами;
- внешнеторговые сделки с организациями с местом нахождения в офшорных зонах;
- сделки с взаимозависимыми резидентами Беларуси, которые не исчисляют и не уплачивают налог на прибыль (резиденты ПВТ, СЭЗ, организации, применяющие УСН, и другие категории плательщиков),
- то она, в зависимости от суммы сделок с одним лицом за год, может являться объектом налогового контроля.

Основным методом, по которому анализируется сделка, является метод сопоставимости рыночных цен. По нему производится сопоставление условий анализируемой сделки с информацией о рыночных ценах на идентичные или однородные товары, работы, услуги. Данный метод считается приоритетным при выборе метода ценообразования.

Однако, при подготовке налоговой отчетности можно столкнуться с разными проблемами.

Отсутствуют смежные рынки или смежные продукты, по которым было бы возможно сформировать выборку, или компании на таких рынках на практике оперируют в несопоставимых условиях (например, рынки реализации нефтепродуктов), кроме того, информация о похожих компаниях, оказывающих аналогичные услуги (совершающих аналогичные сделки), сопоставимых

по численности и объемам, в открытых источниках практически отсутствует.

Применение в целях анализа иных методов невозможно, либо не позволяет достаточно обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии примененной цены к рыночным ценам (например, применение метода распределения прибыли предполагает слишком большое число допущений и суждений, влияющих на достоверность результатов анализа). Использование источников информации для применения методов, основанных на анализе рентабельности, также невозможно.

Что делать в подобных ситуациях и существуют ли решения, которые будут более надежными с аудиторской точки зрения в сравнении с применением метода распределения прибыли, рассмотрим далее.

На практике при невозможности использования данных белорусских компаний можно и нужно использовать данные по международным конкурентам.

Можно брать информацию для сравнения из таких баз данных, как Ruslana (информация о компаниях России, Украины и Казахстана), Orbis (информация о компаниях со всего мира), Amadeus (информация о компаниях Европы). Однако стоимость подписки на эти базы данных очень высока и сопоставима с размером прибыли от деятельности средней компании за контролируемый год.

Поскольку законодательством для целей трансфертного ценообразования предусмотрено использование только общедоступной, опубликованной, официальной информации, то в такой ситуации целесообразным является использование показателей отчетности по МСФО.

Это возможно, если:

1. Вы уверены, что деятельность зарубежных конкурентов сопоставима с операциями в рамках контролируемой сделки.

2. Информация в публичной отчетности компании-аналога достаточна для использования в исследовании.

3. Показатели отчетности по МСФО не требуют существенных корректировок на различия в учетных политиках между по МСФО, или такие корректировки могут быть обоснованно и прозрачно проведены.

ПЛЮСЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

Данные более надежны, поскольку, как правило, требования публичной компании к достоверности показателей более высоки в сравнении с непубличными компаниями + есть заключение аудитора (обычно известного на рынке и имеющего устойчивую деловую репутацию).

В ряде случаев отчетность более информативна (есть примечания и дополнительные раскрытия по сравнению со статистическими данными, доступными в отношении белорусских компаний).

В ряде случаев есть отчет по сегментам, где можно четко выделить финансовые показатели конкретного искомого направления бизнеса.

ЧТО ВАЖНО УЧЕСТЬ

Корректировка на страновой риск. Если экономическая среда, в которой оперируют сопоставляемые компании, и принимаемые ими в связи с этим риски существенно отличаются (например, для ЕАЭС и стран ЕС), то необходимо провести корректировку на страновой риск к показателям рентабельности. В отдельных случаях эта поправка может быть использована в дополнение к поправке на валютный риск.

Наличие информации о потенциальных корректировках в раскрытии по МСФО 1. Если компания (группа) делает (или делала в прошлом году) отчетность первый год, то по МСФО она обязана раскрыть существенные корректировки от локальных стандартов к МСФО (эффект на чистые активы и ОПУ): данная информация может быть полезной для принятия решения о потенциальных корректировках к показателям контролируемой сделки.