

**ЧАСТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«СТАВРОПОЛЬСКИЙ МНОГОПРОФИЛЬНЫЙ КОЛЛЕДЖ»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ**  
к практическим занятиям и практической подготовке  
для студентов по специальности  
38.02.07 «Банковское дело»  
по дисциплине  
**«МСФО»**

Ставрополь 2023

Методические указания составлены в соответствии с Федеральным государственным образовательным стандартом среднего профессионального образования 38.02.07 «Банковское дело» и программой дисциплины «МСФО».

Составитель: Данилов С.В., преподаватель.

Рассмотрено на заседании методического объединения укрупненных групп специальностей 38.00.00 Протокол № 7 от 25.05.2023 г.

Рекомендовано к использованию в учебном процессе Методическим советом СМК, протокол № 7 от 25.05.2023 г.

## Содержание

Введение

Практическое занятие 1. Роль и назначение МСФО.

Практическая подготовка 1. Концепция подготовки и предоставления финансовой отчетности.

Практическая подготовка 2. Состав и порядок предоставления финансовой отчетности.

Практическая подготовка 3. Материальные и нематериальные активы.

Практическая подготовка 4. Финансовые результаты и налоги.

Практическая подготовка 5. Финансовые инструменты.

Список литературы

## Введение

Методические рекомендации для выполнения практических занятий обучающихся на очной и заочной формах обучения по специальности 38.02.07 «Банковское дело» предназначены для оказания помощи студентам в изучении и закреплении теоретического материала выполнением его практической части по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности».

Материал в методических рекомендациях располагается в соответствии с перечнем практических занятий, разработанным на основе рабочей программы по вышеуказанной учебной дисциплине для специальности 38.02.07 Банковское дело.

Методические рекомендации содержат тему, цель, задание по каждому практическому занятию, а также контрольные вопросы. Методические рекомендации помогут обучающимся получить профессиональные компетенции, приобрести начальный практический опыт, сформировать систему представлений, знаний, умений, и навыков.

Учетом приобретенных навыков по каждой выполненной работе и теме в целом служит оформленный обучающимся отчет.

Специалист банковского дела должен обладать компетенциями, включающими в себя способность:

ОК 2: Осуществлять поиск, анализ и интерпретацию информации, необходимой для выполнения задач профессиональной деятельности;

ОК 10: Пользоваться профессиональной документацией на государственном и иностранных языках<sup>4</sup>

ПК 1.2. Осуществлять безналичные платежи с использованием различных форм расчетов в национальной и иностранной валютах;

ПК 1.5. Осуществлять международные расчеты по экспортно-импортным операциям;

ЛР 13. Соблюдающий в своей профессиональной деятельности этические принципы: честности, независимости, профессионального скептицизма, противодействия коррупции и экстремизму, обладающий системным мышлением и умением принимать решение в условиях риска и неопределенности;

ЛР 14. Готовый соответствовать ожиданиям работодателей: проектно-мыслящий, эффективно взаимодействующий с членами команды и сотрудничающий с другими людьми, осознанно выполняющий профессиональные требования, ответственный, пунктуальный, дисциплинированный, трудолюбивый, критически мыслящий, нацеленный на достижение поставленных целей; демонстрирующий профессиональную жизнестойкость;

ЛР 15. Открытый к текущим и перспективным изменениям в мире труда и профессий.

## Практическое занятие 1. Роль и назначение МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) - это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире.

Стандарты финансовой отчетности обеспечивают сопоставимость бухгалтерской документации между компаниями в общемировом масштабе, а также являются условием доступности отчетной информации для внешних пользователей.

Международные стандарты финансовой отчетности – это не стандарты бухгалтерского учета как, например, российские положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). В них нет плана счетов, бухгалтерских проводок, первичных документов или учетных регистров. МСФО – это стандарты отчетности как заключительного этапа бухгалтерской работы. Они не предъявляют никаких специальных требований непосредственно к счетоводству.

МСФО, таким образом, представляют собой учетную систему, функционирующую на международном уровне, и их особенностью является то, что они содержат одновременно и концептуальные основы составления отчетности, и собственно стандарты финансовой отчетности. Рекомендательный характер стандартов как нельзя более соответствует рыночной экономике: все предприятия, желающие установить международные экономические контакты, завладеть вниманием пользователей «без границ», прекрасно осознают необходимость составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО, и никаких директивных указаний здесь, в принципе, не требуется. Поскольку МСФО стали международным языком бухгалтеров и экономистов, то их знание становится условием сначала информационного, а потом и экономического общения (взаимодействия) на мировом уровне. Эти преимущества во многом обеспечивают стремление различных стран к использованию МСФО в национальной практике учета.

Международные стандарты учета позволяют не только сократить расходы компаний по подготовке своей отчетности (особенно в условиях консолидации финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах), но и снизить затраты по привлечению капитала.

Известно, что рыночная цена капитала определяется двумя основными факторами: перспективной отдачей и рисками. Некоторые из рисков действительно характерны для деятельности самих компаний, однако есть и такие, которые вызваны недостатком информации, отсутствием точных сведений об отдаче капиталовложений. Одной из причин информационной недостаточности является отсутствие стандартизированной финансовой отчетности, которая, сохраняя капитал, фактически приумножает его. Это объясняется тем, что инвесторы согласны получать чуть более низкие доходы, зная, что большая открытость информации снижает их риски.

### Вопросы для обсуждения:

Дать определение национальной системы бухгалтерского учета.

Перечислить экономические предпосылки международной стандартизации бухгалтерского учета.

В чем заключаются проблемы международной стандартизации бухгалтерского учета?

Перечислить международные организации, принимающие участие в разработке МСФО.

Какими признаками отличается англо-американская модель бухгалтерского учета?

Охарактеризовать континентальную модель бухгалтерского учета.

Перечислить признаки латиноамериканской модели бухгалтерского учета.

Охарактеризовать структуру и роль Комитета по международным стандартам финансовой отчетности.

Пояснить понятие конвергенции национальных и международных стандартов.

### **Практические задания**

Ознакомление с форматами финансовой отчетности, которые применяются в международной практике (баланса, отчета о прибыли и убытках и отчета о движении капитала), и использование их при подготовке финансового отчета.

## **Практическая подготовка 1. Концепция подготовки и предоставления финансовой отчетности.**

Финансовая отчетность чаще всего составляется в соответствии с моделью бухгалтерского учета, основывающейся на возмещаемой первоначальной стоимости и концепции поддержания номинальной величины финансового капитала. Другие модели и концепции могут быть более уместными для достижения цели по предоставлению информации, которая является полезной при принятии экономических решений, однако в настоящий момент единая позиция относительно необходимости изменений не достигнута. Настоящие Концептуальные основы были разработаны таким образом, чтобы обеспечить возможность их применения в отношении целого ряда моделей бухгалтерского учета, а также концепций капитала и поддержания величины капитала.

### **Вопросы для обсуждения:**

- Что является целью финансовой отчетности по МСФО?
- Перечислить пользователей финансовой отчетности по МСФО.
- Перечислить основополагающие допущения при составлении отчетности.
- Охарактеризовать качественные характеристики финансовой отчетности.
- В чем суть метода начисления? Используется ли он в РФ?
- Соответствуют ли принципы нейтральности, осторожности, приоритета содержания над формой в РФ требованиям МСФО?
- Дать определение активов по МСФО.
- Дать определение обязательств по МСФО.
- Что понимается под концепцией капитала?
- Дать определение доходов и расходов по МСФО.
- Одинаковы ли определения активов, обязательств и капитала в МСФО и в РФ?
- Соответствуют ли определения доходов и расходов в РФ требованиям МСФО?

### **Практическое задание:**

Составить краткий обзор МСФО.

## **Практическая подготовка 2. Состав и порядок предоставления финансовой отчетности.**

Основным стандартом, который регулирует порядок формирования финансовой отчетности по МСФО выступает МСФО (IAS) 1 “Представление финансовой отчетности”. В нем определены критерии ее соответствия правилам МСФО, а также установлены требования относительно существенности, непрерывности деятельности, указаны обязательные компоненты финансовой отчетности, а также последовательности представления. Стандарт содержит рекомендации по составлению каждой из основных отчетных форм и устанавливает общие требования к признанию и оценке отчетности субъектов операций. В пункте 8 МСФО (IAS) 1 указан состав полного комплекта финансовой отчетности, в который входят: баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет об изменениях в собственном капитале, отражающий либо все изменения в собственном капитале, либо изменения в собственном капитале, отличающиеся от тех, которые возникают в результате операций с владельцами собственного капитала (акционерами); отчет о движении денежных средств; примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснительные примечания. Кроме вышеперечисленных документов в состав финансовой отчетности могут входить отчеты по охране окружающей среды, отчеты о добавленной стоимости и другие дополнительные отчеты, которые облегчают работу пользователям в принятии экономических решений. Периодичность финансовой отчетности по МСФО указана в пункте 37 МСФО (IAS) 1, где говорится, что компаниям разрешено составлять отчетность за период в 52 недели (364 дня). Это меньше, чем календарный год (примерно 52,14 недели), но удобнее для компаний, составляющих отчетность за этот период. Финансовую отчетность возможно формировать также за более короткие периоды. По МСФО этот период составляет 6 месяцев. Однако нередко такую отчетность составляют и за более короткий срок, что повышает полезность финансовой отчетности. Независимо от сложности операций, проведенных в компании, важно, чтобы в финансовой отчетности информация о них была полезной.

Представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО должно осуществляться согласно требованиям МСФО (IAS) 1. А именно: такая отчетность должна быть полезной для пользователей, должна обеспечивать сопоставимость, как с отчетностью за другие периоды, так и с отчетностью других предприятий. Подразумевается, что финансовую отчетность составляют на основе непрерывной деятельности предприятия. Исключением являются случаи, когда руководство планирует прекратить торговую деятельность предприятия либо ликвидировать его, если не существует альтернативных вариантов решения ситуации. Руководство составляет финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств. Не существует единого установленного формата для финансовой отчетности, но МСФО (IAS) 1 содержит их примеры, и требования к примечаниям к отчетности — они должны раскрывать минимальный объем информации. Финансовая отчетность раскрывает соответствующую информацию за предыдущий период, за исключением случаев, когда МСФО или разъяснения допускают или требуют иного. Составление финансовой отчетности по МСФО ответственный процесс, который требует от специалистов обстоятельных знаний и навыков. Множество компаний пользуются более простым способом составления отчетности по МСФО — трансформацией.

**Вопросы для обсуждения:**

Перечислить показатели, которые должны раскрываться в балансе в соответствии с МСФО.

Перечислить показатели, которые должны раскрываться в отчете о прибылях и убытках в соответствии с МСФО.

Охарактеризовать метод отражения расходом по функции.

Охарактеризовать метод отражения расходом по характеру.

Что понимается под эквивалентами денежных средств по МСФО?

В чем заключается прямой метод отражения движения денежных средств?

В чем заключается косвенный метод отражения движения денежных средств?

Сопоставить отражение движения денежных средств в отчетности российских организаций и по МСФО.

### **Практическое задание:**

Ситуационная задача. Российская организация «Альфа» заинтересована в представлении финансовой информации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В связи с этим необходимо в соответствии с МСФО осуществить классификацию, первоначальную и последующую оценку принадлежащих организации объектов и охарактеризовать требования к отражению в соответствии с МСФО ее хозяйственных операций.

### Практическая подготовка 3. Материальные и нематериальные активы.

Материальные и нематериальные активы (Международные стандарты финансовой отчетности № 2, 16, 38, 36, 37, 17)

МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Задача МСФО (IAS) 2 - регламентирование вопросов оценки, учета и раскрытия информации о запасах в отчетности компаний.

Сфера применения

МСФО (IAS) 2 «Запасы» распространяется на все запасы, кроме:

1. Незавершенного производства по договорам подряда.
2. Финансовых инструментов.
3. Биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.
4. Деятельности товарных брокеров.

Основные определения и положения МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Запасы - это активы, которые:

- 1) предназначены для продажи;
- 2) прошли предпродажную подготовку;
- 3) материалы, используемые в процессе производства или для предоставления услуг.

В случае предоставления услуг запасы представляют затраты на услуги, счет по которым еще не был выставлен заказчику (аналогично незавершенному производству).

Общепринятая группировка запасов представляет следующие их группы:

- 1) товары;
- 2) производственные запасы;
- 3) материалы;
- 4) незавершенное производств;
- 5) готовая продукция.

Запасы компании, предоставляющей услуги, могут находиться в составе незавершенного производства.

Величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода, который часто представляет показатель себестоимости продаж, состоит из затрат, ранее учтенных при оценке запасов, которые к настоящему времени проданы, а также нераспределенных накладных производственных расходов и сверхнормативных величин производственных расходов. В указанную сумму также могут быть включены другие расходы исходя из специфики производственной и коммерческой деятельности компании.

Чистая стоимость продажи - это предполагаемая цена продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на выполнение работ и расходов на продажу.

Справедливая стоимость - это сумма, за которую можно продать актив или погасить обязательство между независимыми, желающими совершить такую операцию сторонами. Справедливая стоимость определяется чаще всего по рыночным ценам на аналогичный вид активов, а не по цене договора.

Оценка запасов. Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости продажи.

Стоимость запасов. Стоимость запасов включает все затраты по производству, обработке и прочие затраты, понесенные для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

Затраты по приобретению состоят из цены приобретения, затрат по транспортировке и разгрузке. Налоги и импортные пошлины также включаются в затраты по приобретению за исключением случаев, когда они подлежат возмещению государством. Торговые и оптовые скидки не учитываются при формировании затрат.

Затраты по обработке имеют производственный характер, например, прямые затраты по оплате труда. Они также представляют накладные производственные расходы, подлежащие систематическому распределению.

Постоянные накладные производственные расходы - это такие косвенные расходы, которые остаются фактически неизменными при различных объемах производства. Примерами таких расходов являются затраты по аренде фабрики и административному управлению.

Отнесение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке проводится с учетом обычного уровня загрузки производственных объектов. Обычный уровень производственной загрузки рассчитывается с учетом среднего ожидаемого объема выпуска продукции в течение нескольких отчетных периодов, принимая во внимание возможное сокращение производства в результате проведения планового ремонта. Низкая загрузка производственных мощностей или простой завода не принимаются во внимание при определении нормы распределения постоянных накладных производственных расходов.

Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках в тот период, когда они были понесены. В периоды необычно высокого уровня производства норма распределения накладных расходов снижается, чтобы запасы не оценивались выше их себестоимости.

Переменные накладные производственные расходы - это такие косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от объема производства, например, косвенные расходы на оплату труда и материалов.

Переменные накладные производственные расходы относятся на каждую единицу выпускаемой продукции исходя из степени фактического использования производственного объекта для выпуска продукции.

Побочная продукция оценивается по чистой продажной цене, и эта величина вычитается из себестоимости основной продукции.

Совместно производимая продукция. При производстве двух или более видов основной продукции, но невозможности определить затраты по переработке по видам производимой продукции, такие затраты распределяются на экономически оправданной и регулярной основе.

Прочие затраты могут включаться в стоимость запасов только в том случае, если они понесены для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние. Такие затраты включают транспортные расходы, расходы по хранению, а также специфические работы по дизайну продукции для удовлетворения потребностей конкретного клиента.

В ограниченном ряде случаев в стоимость запасов могут быть включены затраты по займам. Указанные затраты подпадают под требования МСФО 23 «Затраты по займам». Когда товары приобретаются с отсрочкой платежа, то цена включает элемент, связанный с финансированием приобретения. В связи с этим, указанный элемент признается в качестве расхода по процентам в течение периода кредитования.

Затраты, исключаемые из стоимости запасов. Примерами затрат, которые учитываются в качестве расхода в том периоде, в котором они были понесены, являются:

- Чрезмерный уровень производственных отходов, а также расходов на оплату труда и прочих производственных затрат.
- Затраты по хранению готовой продукции.
- Общие административные расходы.
- Расходы на продажу.

Стоимость запасов у поставщика услуг. Остаток запасов у компании, занимающейся предоставлением услуг, обычно представляет произведенные расходы по оказанным услугам, по которым еще не были выписаны счета клиентам (незавершенное производство). Расходы на продажу и на оплату труда административного персонала не

включаются в стоимость услуг, но признаются отдельно в качестве расходов отчетного периода. В стоимость запасов не следует включать величину ожидаемой прибыли, так как она будет включена в счет за оказанные услуги, выполненные работы.

Методы расчета себестоимости запасов

Стоимость запасов следует оценивать на основе метода «ФИФО» («первое поступление - первый отпуск») или метода средневзвешенной стоимости.

Метод «ЛИФО» («последнее поступление - первый отпуск») запрещен к применению МСФО 2.

Для всех запасов, имеющих одно и то же предназначение, следует использовать один и тот же метод оценки, независимо от их географического местонахождения или применяемых систем налогообложения.

1. Метод «ФИФО». В соответствии с методом «ФИФО» предполагается, что первая приобретенная продукция первой и продается. Соответственно, в конце отчетного периода вся продукция, находящаяся в запасах, - та, которая была приобретена (или произведена) в последнее время.

2. Метод средневзвешенной стоимости. Средневзвешенная стоимость рассчитывается исходя из стоимости запасов на начало отчетного периода, а также всех единиц запасов, которые были приобретены (или произведены) в течение отчетного периода.

Чистая стоимость продаж

На практике возможна ситуация, когда продажа запасов осуществляется ниже их себестоимости. Причинами этого могут быть:

- Общее падение рыночных цен на товары.
- Физическое повреждение товаров.
- Моральное устаревание.
- Дополнительные затраты, необходимые для завершения изготовления изделия.

Если цена, по которой будут проданы запасы, ниже, чем их текущая стоимость с учетом необходимых затрат по укомплектованию, то стоимость запасов необходимо снизить до чистой стоимости продажи. Это фактически означает признание убытка до его фактического образования. Каждый вид товарно-материальных ценностей следует рассматривать отдельно на предмет оценки снижения стоимости запасов до величины чистой стоимости продажи.

Оценка чистой стоимости продажи должна основываться на достоверной информации. Следует также учитывать события, имевшие место после отчетного периода, который оказал влияние на динамику цен или затраты по производству запасов.

Когда запасы только предполагается использовать в целях исполнения уже заключенных договоров, то основой для решения являются продажные цены, установленные в таких договорах.

Когда количество запасов превышает величину, необходимую для выполнения заказов по заключенным договорам, то часть запасов, которые представляют такое превышение, следует оценивать на основе рыночной цены, а не договорной.

Стоимость материалов, которые используются в производстве, не снижается ниже фактической стоимости приобретения, если готовая продукция (при выпуске которой они использовались) будет продана с прибылью. Если же цена на готовую продукцию действительно снижается в связи с падением цен на материалы, то стоимость данных материалов следует уменьшить. Наилучшим количественным выражением чистой стоимости продажи могут быть затраты по приобретению аналогичных материалов.

Пересмотр чистой стоимости продажи

Пересмотр чистой стоимости продажи всех запасов следует проводить в каждом отчетном периоде. В случае повышения продажной цены на готовую продукцию, стоимость которой была ранее снижена и которая продолжает оставаться на складе, следует восстановить стоимость этой продукции. Новая балансовая стоимость будет

представлять наименьшую из двух величин: производственной себестоимости и чистой стоимости продажи.

Признание в качестве расхода

Стоимость запасов относится на расходы в том отчетном периоде, когда признана соответствующая выручка от продаж запасов. Понижение стоимости запасов до чистой цены продаж признается в качестве расхода немедленно после того, как произошло понижение. Запасы, стоимость которых включена в стоимость других активов, признаются в качестве расхода в течение срока полезной службы указанных активов.

Раскрытие информации о запасах в отчетности

В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

1) учетная политика, утвержденная для оценки запасов, включая используемые для расчетов формулы;

2) общая балансовая стоимость запасов и их балансовая стоимость по видам запасов, находящихся у данной организации;

3) балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;

4) величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода;

5) величина снижения стоимости запасов, признанного в качестве расхода в отчетном периоде;

6) величина восстановленной суммы, относящейся к величине ранее произведенного списания стоимости запасов, признанного в качестве расхода в течение отчетного периода;

7) обстоятельства или события, которые привели к восстановлению стоимости запасов;

8) балансовая стоимость запасов, используемых в качестве залога для обеспечения обязательств.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

Задача МСФО (IAS) 16 «Основные средства состоит в том, чтобы:

1) определить порядок учета основных средств; и

2) информировать пользователей финансовой отчетности об инвестициях в основные средства и любых движениях основных средств в течение отчетного периода.

Основными вопросами в сфере учета основных средств являются:

1) признание основных средств в учете и отчетности;

2) определение их балансовой стоимости;

3) амортизационные отчисления; и

4) подлежащие учету убытки от обесценения.

Сфера применения МСФО (IAS) 16 - учет всех основных средств, за исключением случаев, когда другой Международный стандарт финансовой отчетности требует или разрешает иной порядок учета.

МСФО (IAS) 16 не применяется к:

1) биологическим активам, относящимся к сельскохозяйственной деятельности (МСФО (IAS) 41 Сельское хозяйство);

2) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;

3) не применяется до первоначального признания актива в качестве ОС по разведке и оценке минеральных ресурсов (МСФО (IFRS) 6);

4) правам на минеральные ископаемые и запасам минералов, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Однако МСФО 16 применяется к основным средствам, используемым для развития или обеспечения деятельности или связанных с использованием активов, указанных в пунктах 1-4 выше.

Другие Стандарты могут требовать иного подхода к признанию основных средств, чем МСФО (IAS) 16. Например, МСФО (IAS) 17 Аренда требует подходить к признанию и оценке арендованного актива с точки зрения передачи рисков и вознаграждений. МСФО 16 должен применяться компанией для учета объектов основных средств, находящихся в процессе строительства или разработки и предназначенных для получения дохода в будущем. По завершении строительства или разработки эти объекты основных средств становятся инвестиционной собственностью, которая должна учитываться компанией в соответствии с МСФО (IAS) 40. МСФО (IAS) 40 также применяется к основным средствам, реконструируемым с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной собственности. Компания, использующая метод учета по фактической стоимости для инвестиционной собственности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 40, также будет использовать метод учета по фактической стоимости в соответствии с МСФО 16.

#### Основные определения

Основные средства - это материальные активы, которые:

1) используются в производстве или для поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей

2) будут использоваться дольше, чем один отчетный период

Срок полезной службы - это:

1) период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив; или

2) количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива.

Балансовая стоимость - сумма, по которой актив учитывается в балансе, за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Фактическая стоимость - сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость переданного для приобретения актива другого возмещения, на момент его приобретения или сооружения.

Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами.

Возмещаемая стоимость - это наибольшая величина из двух значений: чистой продажной цены и величиной доходов от использования актива.

Ликвидационная стоимость - это величина поступлений, которые компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

Амортизируемая стоимость - себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Амортизация - это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Убыток от обесценения - это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

#### Признание основных средств

Объект основных средств должен учитываться в качестве актива, когда:

1) у компании есть уверенность в том, что она получит связанные с активом будущие экономические выгоды; и

2) себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

Запасные части и оборудование обычно учитываются как запасы и признаются в составе расходов по мере их использования. Однако наиболее важные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если они будут использоваться в течение более чем одного отчетного периода. Если запасные части и

оборудование для обслуживания могут использоваться только в неразрывной связи с каким-либо объектом основных средств, они также учитываются как основные средства.

В некоторых случаях возможно объединение отдельных незначительных активов (например, шаблоны, инструменты и штампы) для учета в качестве одного объекта основных средств.

**Затраты на обеспечение безопасности и защиту окружающей среды**

Основные средства могут приобретаться для обеспечения безопасности и охраны окружающей среды. Выгода от приобретения таких объектов состоит в том, что в результате их использования компания получает право продолжать вести свою деятельность.

**Затраты на ремонт и техническое обслуживание**

Затраты на текущий ремонт и обслуживание учитываются в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения. Части некоторых объектов основных средств могут требовать замены через определенные промежутки времени. Например, изоляционная прокладка термошкафа может требовать замены после определенного количества часов эксплуатации. Тогда новая балансовая стоимость = старая балансовая стоимость + стоимость новой конструктивной части - стоимость старой конструктивной части

**Оценка на момент признания**

Основные средства оцениваются по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость основного средства включает:

1) покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возвратов переплаты;

2) любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению:

- затраты на содержание персонала, связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;

- затраты на подготовку площадки;

- первичные затраты на доставку и разгрузку;

- затраты на установку и монтаж;

- затраты на пробный пуск, за вычетом чистых поступлений от пробных образцов товара или иных доходов; и

- затраты на профессиональные услуги.

3) первоначальную оценку стоимости демонтажа, ликвидации актива и восстановления производственной площадки, на которой он располагался.

**Затраты, относимые на расходы**

Затраты, которые должны включаться в состав расходов в отчете о прибылях и убытках (а не капитализироваться) включают:

1) затраты на открытие нового производственного объекта;

2) затраты на запуск нового продукта или услуги (включая затраты, связанные с рекламой и продвижением продукта/услуги на рынок);

3) затраты на ведение бизнеса в новом месте или с новым классом клиентов (включая затраты на обучение персонала); и

4) административные и другие накладные расходы.

**Прекращение капитализации затрат, связанных с основными средствами**

Признание затрат прекращается, когда объект основных средств находится на месте и используется по назначению. Поэтому затраты, связанные с использованием и перемещением объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость:

1) затраты, связанные с вводом в эксплуатацию готового для использования по назначению объекта основных средств, или затраты, связанные с выходом на полную мощность;

- 2) операционные убытки на начальном этапе, связанные с недостатком спроса на новую продукцию; и
- 3) затраты на переезд или реорганизацию компании.

#### Сопутствующие расходы/доходы

До начала, или в процессе, строительства или создания объекта основных средств могут возникать различные связанные операции. Например, компания может получить определенный доход, используя строительную площадку в качестве автомобильной стоянки в период до начала строительства. Доходы и расходы от связанных операций учитываются в отчете о прибылях и убытках и включаются в соответствующие доходы и расходы.

#### Активы, произведенные компанией

Стоимость активов, произведенных компанией, определяется на основе тех же принципов, что и при приобретении активов. Если компания производит аналогичные активы для продажи в ходе своей обычной деятельности, стоимость актива обычно равна стоимости его производства для продажи. Любая внутренняя прибыль, возникающая в результате производства при расчете стоимости таких активов, исключается. Затраты сырья, заработной платы или других ресурсов, превышающие необходимую величину, не включаются в стоимость актива.

#### Расчет фактической себестоимости

Фактическая себестоимость - это эквивалент цены объекта основных средств при единовременной оплате денежными средствами на дату его признания в качестве актива. Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий принятый при обычных условиях кредитования, разница между эквивалентом цены в случае единовременной оплаты и суммарными выплатами учитывается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении всего срока кредита, если только она не учитывается в качестве затрат по займам в балансовой стоимости актива в соответствии с МСФО (IAS) 23.

Объект, или группа объектов, основных средств может приобретаться в обмен на неденежный (немонетарный) актив или комбинацию денежного (монетарного) и неденежного активов. Эта система учета будет использоваться для бартерных сделок по основным средствам. Стоимость такого объекта (группы объектов) основных средств оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

- 1) валютным операциям не хватает коммерческого содержания; или
- 2) нет надежной оценки справедливой стоимости ни полученного актива, ни отданного актива

Если приобретенный объект основных средств оценивается не по справедливой стоимости, то его стоимость оценивается по балансовой стоимости обмениваемого актива с учетом увеличения ее на произведенную оплату денежными средствами или уменьшения на величину доплаты, произведенной контрагентом, передающим объект основных средств.

Себестоимость объекта основных средств, имеющегося у арендатора на правах финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО 17 (IAS) Аренда.

Балансовая стоимость основных средств может быть уменьшена на сумму полученных правительственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи.

#### Последующая оценка

Компания должна выбрать один из двух методов учета, по фактической стоимости или по переоцененной стоимости, и применять одинаковую учетную политику ко всем основным средствам, относящимся к определенному классу основных средств.

Учет по фактической стоимости. Объект основных средств учитывается по его фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Учет по переоцененной стоимости. Объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, может учитываться по переоцененной стоимости (справедливой стоимости) за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость не отличалась существенно от справедливой стоимости на отчетную дату.

Справедливая стоимость земли и зданий обычно определяется профессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыночных цен.

Справедливой стоимостью станков и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки.

Если информация о рыночной стоимости отсутствует, справедливая стоимость определяется путем оценки. Например: текущая стоимость будущих доходов или восстановительная стоимость за вычетом амортизации. Чем выше нестабильность рынка, тем чаще должны проводиться переоценки. Проведение переоценки требуется также, если балансовая стоимость сильно отличается от справедливой стоимости.

Для основных средств частые переоценки не требуются. Обычно основные средства переоцениваются каждые 3-5 лет, за исключением инвестиционной собственности, для которой частые переоценки являются обычной практикой.

Если производится переоценка какого-либо объекта основных средств, то переоценке подлежит весь класс основных средств, к которому этот объект относится.

Класс - это группа активов, аналогичных по характеру и назначению. Ниже приведены типичные примеры разных классов основных средств:

- 1) земля;
- 2) земля и здания;
- 3) оборудование;
- 4) суда;
- 5) самолеты;
- 6) автотранспортные средства;
- 7) офисная мебель;
- 8) оргтехника.

Переоценка объектов основных средств в рамках одного класса производится одновременно (или не производится вовсе), чтобы избежать избирательной переоценки активов, а также представления в отчетности статей, являющихся суммой основных средств, оцененных по разным оценкам.

Класс активов может переоцениваться по скользящему графику при условии, что переоценка производится в течение короткого времени, а результаты постоянно обновляются.

#### Учет амортизации при переоценке

Когда производится переоценка объекта основных средств, вся накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов, каждый из которых приводит к тому, что чистая балансовая стоимость объекта становится равной его переоцененной стоимости:

1. Амортизация переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива. Балансовая стоимость актива после переоценки равняется его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется, когда актив переоценивается до остаточной восстановительной стоимости путем индексирования.

2. Амортизация списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива. Чистая балансовая стоимость переоценивается до переоцененной стоимости актива. Этот метод часто используется для зданий.

#### Увеличение балансовой стоимости

Если балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение напрямую относится на счет капитала в состав статьи «Капитал - Резерв переоценки».

Уменьшение балансовой стоимости

Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, это уменьшение учитывается в отчете о прибылях и убытках.

Списание актива

Положительный результат переоценки актива, включенный в раздел "Капитал", может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли при продаже актива.

Использование актива - перенос части средств на счет нераспределенной прибыли

В период эксплуатации актива, некоторая часть резерва на переоценку может быть перенесена на счет нераспределенной прибыли. Размер перенесенных средств определяется разницей между остаточной стоимостью до и после переоценки. Перенос средств со счета резерва на переоценку на счет нераспределенной прибыли не отражается в отчете о прибылях и убытках. Переоценка может привести к необходимости корректировки отложенного налогообложения.

Вопросы начисления амортизации

Амортизируемая сумма и период амортизации

Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

Остаточная стоимость и срок полезной службы основного средства могут пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года и при этом любые изменения будут учитываться в качестве изменения в учетной оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки. Амортизация учитывается даже в том случае, когда справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость. Амортизация не начисляется, когда ликвидационная стоимость актива превышает его балансовую стоимость. Ремонт и техническое обслуживание актива не отменяет необходимость его амортизации.

Амортизация - начало и окончание начисления

Амортизация актива начинается с момента, когда актив может быть использован по назначению, т.е. когда он находится в месте и в условиях, необходимых для того, чтобы этот актив мог работать в порядке, предусмотренным руководством.

Амортизация актива прекращается:

1) на более раннюю дату, когда актив классифицируется как «предназначенный для продажи» (или включается в группу ликвидации, которая классифицируется как предназначенная для продажи) - МСФО (IAS) 5;

2) на дату, когда прекращается признание актива (актив списывается с баланса) или полностью амортизируется.

Амортизация не прекращается, когда актив становится неиспользуемым, или изымается из активного использования за исключением случаев, когда актив полностью амортизируется, или выбран метод амортизации в зависимости от объема производства.

Методы амортизации

При начислении амортизации используются:

- 1) прямолинейный метод;
- 2) метод снижаемого остатка;
- 3) метод объема производства.

Прямолинейный метод амортизации предполагает списание одинаковой части стоимости в течение всего срока полезной службы актива.

Использование метода снижаемого остатка приводит к снижению амортизационных отчислений по мере прохождения срока полезной службы и на более ранние периоды приходится большая доля расходов на амортизацию.

Использование метода объема производства приводит к формированию расходов на амортизацию исходя из ожидаемого объема использования актива или выпуска продукции. Согласно этому методу амортизация не начисляется в случае, когда отсутствует производство.

Примененный по отношению к активу метод амортизации должен пересматриваться, по крайней мере, один раз в конце каждого финансового года. При этом каждое существенное изменение в подходе к амортизации актива будет отражаться на используемом методе его амортизации. Такое изменение будет учитываться в качестве изменения бухгалтерских оценок в соответствии с МСФО (IAS) 8.

#### Амортизация при признании активов по частям

Актив может учитываться по частям, амортизация каждой из которых начисляется отдельно. Для расчета амортизации части, имеющие одинаковые сроки полезной службы, могут быть сгруппированы. Если какая-то часть амортизируется отдельно, то остальные части также должны амортизироваться. Части, которые в отдельности являются незначительными, могут быть сгруппированы в целях начисления амортизации. Амортизационные отчисления за период учитываются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках.

#### Амортизация активов, участвующих в производстве других активов

В случае использования активов для производства других активов, их амортизационные отчисления составляют часть стоимости другого актива и включаются в стоимость последнего. Например, амортизация завода и оборудования включается в затраты основного производства.

#### Ликвидационная стоимость

Ликвидационная стоимость является остаточной стоимостью актива по окончании срока его полезной службы. Первоначально ликвидационная стоимость определяется в начале срока полезной службы актива на основе экономически обоснованного решения. Величина амортизации определяется после вычитания из первоначальной стоимости актива его ликвидационной стоимости. Часто ликвидационная стоимость актива бывает незначительной, а, следовательно, несущественной при расчете суммы амортизации.

Ликвидационная стоимость актива может стать равной или превышающей балансовую стоимость актива. В таком случае амортизационные начисления не производятся, пока ликвидационная стоимость основного средства превышает его балансовую стоимость.

За исключением случаев, когда ликвидационная стоимость актива гарантирована, ликвидационная стоимость будет иметь только прогнозное значение суммы, которую получит предприятие, когда оно ликвидирует актив.

Чем выше ликвидационная стоимость, тем меньше будут затраты предприятия по амортизационным отчислениям. Если оценочная ликвидационная стоимость слишком высока, это приведет к убыткам при ликвидации и завышенной прибыли в периоды, предшествующие ликвидации.

В том случае, когда основные средства представляют существенную часть структуры активов, например, в случае с предприятиями, которые арендуют основные средства, точность ликвидационной стоимости является ключевым фактором для получения точных результатов.

#### Срок полезной службы актива

Технический и коммерческий факторы, моральный износ (даже при отсутствии использования актива) часто снижают срок его полезной службы. Ниже перечислены критерии, определяющие срок полезной службы актива:

1. Ожидаемое использование актива, которое зависит от количества выпущенной продукции.
2. Ожидаемый физический износ, который зависит от эксплуатационных факторов, таких как количество часов использования актива, ремонт и техническое обслуживание.

3. Технический и моральный износ, возникающие в результате изменений или усовершенствований производства, а также в связи с изменением спроса на рынке продукции или объема предоставления услуг по активу.

4. Юридические и тому подобные ограничения по использованию актива, такие как ограничения, связанные с безопасностью использования или с истечением срока сдачи актива в аренду.

5. Политика компании в отношении активов может определять их выбытие по истечении определенного времени.

Срок полезной службы актива определяется на основе взвешенного решения и основывается на опыте эксплуатации подобных активов. Чем длиннее срок службы актива, тем большее количество лет он будет амортизироваться, и тем меньше будет ежегодная сумма амортизации. Если расчетный срок службы слишком длинный, это приведет к убыткам при ликвидации и завышенным прибылям в периоды перед ликвидацией.

#### Земля и здания

Земля и здания на ней являются разделяемыми активами, учет по ним осуществляется отдельно, даже если они приобретаются вместе. С некоторыми исключениями, такими как каменоломни и участки, используемые для свалки, земля имеет неограниченный срок полезной службы и не подвергается амортизации. Постройки имеют ограниченный срок полезной службы, и, следовательно, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земли, на которой находятся постройки, не влияет на определение суммы амортизации постройки.

#### Стоимость земли

Если стоимость приобретаемой земли включает стоимость демонтажа, сноса и реконструкции, находящихся на ней объектов основных средств, то стоимость реконструкции, являющаяся частью стоимости земельного участка, амортизируется в течение периода получения экономических выгод, обусловленных произведенными затратами.

В некоторых случаях сама земля может иметь ограниченный срок полезной службы, например при приобретении участка земли для разработки месторождения, в силу этого обстоятельства она амортизируется тем способом, который отражает будущие экономические выгоды.

Если земля сдается в финансовую аренду, срок ее полезной службы ограничивается сроком аренды.

#### Обесценение основных средств

Обесценением является уменьшение стоимости актива, находящегося в эксплуатации. Уменьшение стоимости может быть вызвано повреждением (например, автомобиль). Причиной обесценения может также быть появление более дешевого и производительного оборудования, что снижает справедливую стоимость оборудования, которое компания имеет в настоящий момент.

Для определения того, будет ли обесцениваться актив, применяется МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», в котором подробно описывается пересмотр балансовой стоимости, восстанавливаемой суммы и момент признания или прекращения признания убытка от обесценения. В МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний» объясняется порядок учета убытка от обесценения, в отношении приобретаемых компаний.

#### Прекращение признания (списание)

Прекращается признание балансовой стоимости актива происходит при:

- 1) выбытии; или
- 2) отсутствии ожидания экономических выгод от использования или выбытия актива.

Доходы или убытки, возникающие от прекращения признания актива, будут отражаться в отчете о прибылях и убытках при прекращении признания актива (если это

не противоречит МСФО (IAS) 17, как, например, при продаже или обратной аренде). При этом доходы не включаются в выручку.

Выбытие может осуществляться разными способами (например, продажа, финансовый лизинг, дарение). При определении даты выбытия учитываются критерии, установленные МСФО (IAS) 18 «Выручка», для учета выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 «Аренда» применяется для учета выбытия в форме продажи и аренды.

Доход или убыток, возникающий при прекращении признания, является разницей между чистой стоимостью продаж и балансовой стоимостью. Ожидаемый платеж при выбытии первоначально учитывается по справедливой стоимости. Если платеж по объекту откладывается, компенсация учитывается первоначально в соответствии с первоначально предусмотренным денежным эквивалентом. Разница между номинальной суммой компенсации и полученным денежным эквивалентом учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 18 как проценты к получению соответственно в доходах и дебиторской задолженности.

Раскрытие информации об основных средствах в отчетности

Общая информация

Финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию для каждого класса основных средств:

1) оценки, используемые для определения балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;

2) используемые методы начисления амортизации;

3) применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;

4) балансовая стоимость до вычета накопленной амортизации и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода; и

5) расшифровки балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, включающие:

- поступление;

- выбытие;

- приобретения путем объединения компаний;

- увеличение или уменьшение балансовой стоимости активов, возникающие в результате переоценок и убытков от обесценения, признанных или компенсированных непосредственно на счете капитала, согласно МСФО (IAS) 36;

- убытки от обесценения, учтенные в отчете о прибылях и убытках, согласно МСФО (IAS) 36;

- убытки от обесценения, компенсированные в отчете о прибылях и убытках, согласно МСФО (IAS) 36;

- амортизацию;

- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности из функциональной валюты в другую валюту, используемую для представления данных финансовой отчетности, включая пересчет операций в иностранной валюте в валюту отчетности отчитывающейся компании; и

- прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

1) ограничения прав собственности и стоимость основных средств, находящихся в залоге в качестве обеспечения обязательств;

2) сумму расходов, учтенных в стоимости активов в процессе их строительства;

3) сумму контрактных обязательств по приобретению основных средств; и

4) если это не раскрывается где-либо отдельно в отчете о прибылях и убытках, сумму компенсаций, полученных от третьих лиц за объекты, которые были обесценены, утеряны или переданы.

Раскрытие амортизации

Выбор методов начисления амортизации и определение сроков полезной службы активов относятся к оценочным суждениям. Поэтому финансовая отчетность должна раскрывать выбранные методы начисления амортизации и принятые сроки полезной службы активов или нормы амортизации. Также следует раскрывать:

1) амортизацию, учтенную в отчете о прибылях и убытках или включенную в балансовую стоимость других активов, в течение отчетного периода; и

2) амортизацию, начисленную на конец периода.

Учетные оценки

Согласно МСФО (IAS) 8 компания должна раскрывать характер и эффект изменений в учетных оценках, которые влияют на показатели финансовой отчетности в текущем периоде или могут оказать такое влияние в последующих периодах. Для основных средств такие раскрытия могут потребоваться в результате изменений в оценках, имеющих отношение к:

- ликвидационной стоимости;
- предполагаемым затратам на демонтаж и удаление объектов основных средств и затратам на восстановление площадки;
- срокам полезной службы;
- методам начисления амортизации.

Раскрытие переоценки

Когда объекты основных средств учитываются по переоцененной стоимости, финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:

- 1) фактическую дату переоценки;
- 2) указание на факт привлечения независимого оценщика;
- 3) методы и основные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости объектов основных средств;
- 4) в какой степени справедливая стоимость объектов основных средств была определена на основе прямого соотнесения с рыночными ценами на активном рынке, или на основе цен в недавно совершенных сделках между независимыми сторонами, или какие другие способы оценки применялись;
- 5) для каждого переоцененного класса основных средств: балансовая стоимость, которая учитывалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались по фактической стоимости; и
- 6) доход от переоценки, отражающий изменения за период, и ограничения в распределении суммы переоценки между акционерами.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 компания также должна раскрывать дополнительную информацию об основных средствах, подвергшихся обесценению.

Поощряется раскрытие компаниями следующей информации:

- 1) балансовая стоимость временно неиспользуемых основных средств;
- 2) валовая балансовая (первоначальная) стоимость полностью амортизированных, но еще используемых объектов основных средств;
- 3) балансовая стоимость объектов основных средств, использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия; и
- 4) при учете по фактической стоимости: справедливая стоимость основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

МСФО 38 (IAS) «Нематериальные активы»

Задача МСФО (IAS) 38 заключается в том, чтобы определить порядок учета и установить требования к раскрытию информации о нематериальных активах.

Сфера применения

Нематериальные активы отражаются в отчетности согласно МСФО 38.

К сфере применения МСФО 38 относятся следующие виды нематериальных активов:

- 1) торговые марки;

- 2) фирменные наименования;
- 3) сведения об издании, названия изданий;
- 4) программное обеспечение;
- 5) лицензии и франшизы;
- 6) права в рамках лицензионных соглашений на кино- и видеофильмы;
- 7) пьесы;
- 8) рукописи;
- 9) авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на обслуживание и эксплуатацию;
- 10) рецепты, формулы, проекты и макеты;
- 11) доля рынка;
- 12) права на продажу;
- 13) незавершенные нематериальные активы.

В МСФО 38 определено, что созданные внутри компании гудвилл, торговые марки, фирменные девизы, названия изданий, списки клиентов и другие аналогичные статьи не должны признаваться в качестве нематериальных активов.

МСФО 38 не применяется к:

- 1) нематериальным активам, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (МСФО 2 Запасы и МСФО 11 Договоры на строительство);
- 2) отложенным налоговым активам (МСФО 12 Налоги на прибыль);
- 3) объектам аренды, подпадающим под сферу действия МСФО 17 Аренда;
- 4) активам, возникающим из вознаграждений работникам (МСФО 19 Вознаграждения работникам);
- 5) финансовым активам в соответствии с их определениями, содержащимися в МСФО 27, МСФО 28, МСФО 31, МСФО 39;
- 7) признание и оценка разрабатываемых и оцениваемых активов (МСФО (IFRS) 6) по правам на минеральные ресурсы и затратам на разведку, разработку и добычу минералов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых природных ресурсов;
- 8) необоротным нематериальным активам, классифицируемым как удерживаемые для торговли (или включенные в группу активов для выбытия) в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

9) отложенные расходы на приобретение, а также нематериальные активы, возникающие у страховщиков в результате заключения договоров страхования. В МСФО (IFRS) 4 изложены конкретные требования к раскрытию информации по указанным отложенным расходам на приобретение, но не по указанным нематериальным активам. Соответственно, для раскрытия информации по данным нематериальным активам применяются требования МСФО 38.

МСФО 38 применяется к другим нематериальным активам (таким как программное обеспечение) и другим затратам (таким как первоначальные затраты), возникающим в добывающих отраслях или в страховых компаниях.

Некоторые нематериальные активы могут содержаться в материально-вещественной форме, например, компакт-диске (программное обеспечение), в юридических документах (лицензиях или патентах) или на пленке. При определении к какому классу следует отнести актив, содержащий компоненты материального и нематериального актива, необходимо применить суждение, чтобы оценить, какой из компонентов является более существенным. На основании этого принимается решение о применении метода учета по МСФО (IAS) 16 Основные средства или МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы. Программное обеспечение для автоматизированной системы, которая не может функционировать без данного программного обеспечения, является неотъемлемой частью указанного оборудования и учитывается как основные средства. Таким же образом учитывается операционная система компьютера. Если программное

обеспечение не является неотъемлемой частью соответствующего оборудования, оно учитывается как нематериальный актив.

МСФО (IAS) 38 применяется для учета затрат по рекламе, обучению, первоначальных затрат, проведению научных исследований и разработок. Проведение научных исследований и разработок осуществляется с целью получения дополнительной информации. Несмотря на то, что указанная деятельность может привести к созданию актива, имеющего материально-вещественную форму (например, опытного образца), физический компонент актива является вторичным по отношению к нематериальному компоненту, в котором заключена информация.

В случае финансовой аренды актив, который является объектом аренды, может быть как материальным, так и нематериальным. После первоначального признания арендатор учитывает нематериальный актив, которым он владеет на правах финансовой аренды в соответствии с МСФО (IAS) 38.

#### Основные определения

Нематериальный актив - это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий материально-вещественной формы. Объекты, не отвечающие определению нематериального актива (идентифицируемость, контроль, будущие экономические выгоды), должны признаваться в качестве расхода при мере их возникновения. Однако если объект возникает при объединении компаний, с соответствующей ему долей в стоимости покупки, он включается в гудвилл. Другими словами, актив является нематериальным, если:

1) его можно отделить от компании и продать, передать, получить на него лицензию, сдать в аренду или обменять, либо отдельно, либо вместе со связанным с ним договором, активом или обязательством; или

2) он возникает из договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли его отделить от компании или от других прав и обязательств и передать другой компании.

Гудвилл, возникающий при объединении компаний, - это уплачиваемая покупателем сумма сверх рыночной стоимости покупки, в ожидании будущих экономических выгод. Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате эффекта синергии приобретенных идентифицируемых нематериальных активов или активов, которые по отдельности не подлежат признанию в финансовой отчетности, но которые являются частью стоимости покупки.

Идентифицируемость. Определение нематериального актива требует, чтобы актив был идентифицируемым (т.е. представлял отдельный учетный объект), с тем, чтобы его можно было отличить от гудвилла.

Контроль. Компания контролирует нематериальный актив, если она может получить экономические выгоды от лежащего в его основе ресурса и ограничить доступ другим компаниям к получению этих выгод на основе юридических прав.

Будущие экономические выгоды, получаемые компанией от нематериального актива, могут включать:

- выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг;
- относительную экономию на затратах; или
- другие выгоды.

Класс нематериальных активов - это группа активов, аналогичных по характеру и назначению. Примерами отдельных классов нематериальных активов могут быть:

- 1) торговые марки;
- 2) фирменные девизы названия изданий;
- 3) программное обеспечение;
- 4) лицензии и франшизы;
- 5) авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на обслуживание и эксплуатацию;

5) рецепты, формулы, модели, проекты и макеты;

7) незавершенные нематериальные активы.

Указанные выше классы могут разбиваться на более мелкие или объединяться в более крупные классы нематериальных активов, если такое представление информации делает ее более понятной для пользователей финансовой отчетности.

Срок полезной службы нематериального актива определяется одним из нижеприводимых способов:

1) как период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив; или

2) исходя из количества единиц продукции, которое компания предполагает получить при использовании актива

Исследования - это оригинальные и плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Разработки - это применение результатов исследований или других знаний в планировании или проектировании производства новых или существенно усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Признание, оценка и формирование балансовой стоимости нематериальных активов

Согласно стандарту компания должна признавать нематериальные активы только при условии, что они отвечают определенным критериям. МСФО 38 также определяет способы оценки балансовой стоимости и предписывает требования к раскрытию нематериальных активов в финансовой отчетности.

МСФО 38 требует, чтобы компания признавала нематериальный актив (по первоначальной стоимости), только если:

1) есть уверенность в том, что в будущем компания получит экономические выгоды от этого нематериального актива; и

2) стоимость нематериального актива может быть надежно оценена.

Это требование применяется как к приобретенным, так и к созданным внутри компании нематериальным активам. МСФО 38 включает дополнительные критерии для признания нематериальных активов, созданных внутри компании.

Если нематериальный объект не отвечает как определению, так и критериям признания нематериальных активов, МСФО 38 требует, чтобы затраты на него признавались в качестве расхода по мере их возникновения. Однако если этот объект приобретен в результате объединения компаний, то он должен быть включен в стоимость гудвилла.

МСФО 38 требует, чтобы все затраты на исследования признавались в качестве расхода по мере их возникновения. Примеры других затрат, которые должны признаваться в качестве расхода по мере их возникновения, включают:

1) затраты на организацию и освоение новой производственной или коммерческой деятельности (первоначальные издержки);

2) затраты на обучение персонала;

3) затраты на рекламу и/или продвижение товаров и услуг на рынок;

4) затраты на передислокацию или реорганизацию части или всей компании.

МСФО 38 требует, чтобы все затраты на нематериальный актив после его приобретения или создания признавались в качестве расходов по мере их возникновения, за исключением случаев, когда:

1) есть уверенность в том, что эти затраты позволят нематериальному активу принести компании будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных; и

2) эти затраты могут быть оценены и отнесены на нематериальный актив.

Если эти условия выполняются, то последующие затраты по нематериальному активу после его признания должны включаться в его балансовую стоимость.

Если затраты на нематериальный объект были первоначально признаны компанией в ее промежуточной или годовой финансовой отчетности в качестве расхода, МСФО 38 запрещает компании впоследствии включать такие затраты в стоимость нематериального актива.

После первоначального признания, МСФО 38 требует учитывать нематериальный актив с применением одного из следующих двух методов:

- 1) по методу первоначальной стоимости: за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения; или
- 2) по методу переоцененной стоимости: по сумме переоценки, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Переоцененная стоимость должна соответствовать справедливой стоимости нематериального актива. Такой метод учета допускается, только если, справедливая стоимость нематериального актива может быть надежна, оценена при наличии активного рынка продаж для этого вида актива.

Согласно МСФО 38, выбрав альтернативный метод учета, компания должна проводить регулярные переоценки, чтобы не допустить существенной разницы между балансовой стоимостью нематериального актива и его справедливой стоимостью на отчетную дату.

При первом применении МСФО 38 можно использовать временные правила учета, которые применяются ретроспективно:

- 1) когда необходимо исключить объект, который больше не соответствует критериям признания в качестве нематериального актива по МСФО 38; или
- 2) если предыдущая оценка нематериального актива противоречила принципам, изложенным в МСФО 38 (например, нематериальный актив не амортизировался или был переоценен не на основе его стоимости на активном рынке).

В остальных случаях предписывается перспективное применение требований по признанию нематериального актива и его амортизации.

МСФО 38 содержит требование, что ликвидационная стоимость нематериального актива должна быть равной нулю, кроме случаев когда:

- 1) имеется обязательство третьей стороны приобрести нематериальный актив в конце срока его полезной службы; или
- 2) существует активный рынок для такого типа нематериальных активов и есть вероятность того, что этот рынок будет существовать и в конце срока полезной службы актива.

Особенности амортизации нематериальных активов

Начисление амортизации начинается, когда актив готов к использованию.

Если срок полезной службы нематериального актива является неопределенным, МСФО 38 требует:

- 1) оценивать возмещаемую сумму нематериального актива, не реже одного раза в год, для определения убытков от обесценения; и
- 2) раскрывать причины, по которым срок полезной службы нематериального актива считается неопределенным, и основные факторы, которые учитывались при определении полезного срока службы актива.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не должны амортизироваться. Изменение срока полезной службы с неопределенного на ограниченный учитывается как изменение в учетной оценке.

МСФО 38 требует, чтобы используемый метод начисления амортизации отражал график получения компанией экономических выгод от нематериального актива.

По умолчанию используется метод прямолинейного начисления амортизации, но если компания признает это целесообразным, может применяться метод уменьшаемого

остатка. Амортизационные начисления должны признаваться в качестве расхода, если только другой Стандарт не разрешает или не требует включения этих амортизационных начислений в балансовую стоимость другого актива. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в производственном процессе, включается в балансовую величину запасов (МСФО 2 Запасы).

Период и метод амортизации должны пересматриваться, по крайней мере, на конец каждого финансового года.

Период амортизации должен быть изменен, если расчетный срок полезной службы актива значительно отличается от прежних оценок этого срока.

Списание (прекращение признания) и выбытие

Признание нематериального актива прекращается (актив снимается с баланса) при его выбытии или, когда компания больше не ожидает получения от этого актива каких-либо экономических выгод.

Финансовый результат, возникающий при списании или выбытии, определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива. Он должен признаваться в качестве дохода или расхода в отчете о прибылях и убытках. Если нематериальный актив обменивается на аналогичный актив, то стоимость приобретенного актива равняется стоимости выбывшего актива, и в результате не признается никакой прибыли или убытка. Актив, эксплуатация которого прекращена и он предназначен для выбытия, учитывается по балансовой стоимости на дату прекращения эксплуатации. Согласно МСФО 36 компания должна оценивать актив на предмет возможных убытков от обесценения не реже одного раза в год в конце отчетного периода.

Амортизация нематериального актива с ограниченным сроком полезной службы не прекращается после прекращения использования актива, если только он не был полностью списан на расходы по амортизации или отнесен к классу активов, удерживаемых для продажи (или включен в группу активов, предназначенных для выбытия, которая характеризуется как активы, удерживаемые для продажи).

Обесценение нематериального актива

Для оценки возможного обесценения нематериального актива компания должна применять МСФО 36 Обесценение активов. Также МСФО 38 требует от компании оценивать возмещаемую сумму нематериального актива, который еще не доступен для использования, по крайней мере, один раз в год.

Раскрытие информации о нематериальных активах в отчетности

Общие положения

Компания должна раскрывать следующую информацию для каждого класса нематериальных активов с проведением разграничения между нематериальными активами, созданными внутри компании, и другими нематериальными активами:

- 1) сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации;
- 2) используемые методы амортизации;
- 3) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (агрегированную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- 4) линейные статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация нематериальных активов;
- 5) сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающую:
  - поступления, с отдельным указанием тех нематериальных активов, которые были созданы в результате проведения разработок внутри компании и которые были приобретены через объединение компаний;
  - активы, классифицируемые как удерживаемые для продажи или включенные в группу активов для выбытия, отнесенных к классу активов, удерживаемых для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и другие группы активов, предназначенных для выбытия;

- увеличения или уменьшения балансовой стоимости нематериальных активов за период, возникающие в результате переоценок или убытков от обесценения, признанных или компенсированных непосредственно на счете капитала (резерв переоценки).

б) убытки от обесценения, признанные в отчете о прибылях и убытках в течение периода;

7) убытки от обесценения, компенсированные в отчете о прибылях и убытках в течение периода;

8) амортизацию, начисленную в течение периода;

- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности иностранной компании;

- другие изменения в балансовой стоимости нематериальных активов в течение периода.

Раскрытие сопоставимой информации не требуется.

Раскрытие информации об обесцененных нематериальных активах согласно требованиям МСФО 36 является дополнительным к раскрытиям, перечисленным выше.

Согласно МСФО 8 компания также должна раскрывать информацию о характере и влиянии существенных изменений учетных оценок. Такое раскрытие может быть определено изменениями:

1) срока амортизации;

2) метода начисления амортизации; или

3) ликвидационной стоимости нематериального актива.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

1) причины, по которым срок полезной службы актива считается неопределенным и его балансовую стоимость;

2) описание, балансовую стоимость и оставшийся период амортизации любого нематериального актива, представляющего существенный показатель финансовой отчетности компании;

3) в части нематериальных активов, приобретенных за счет правительственных субсидий и первоначально признанных по справедливой стоимости, в отчетности следует раскрывать:

- справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;

- их балансовую стоимость;

- учитываются ли активы по методу первоначальной или переоцененной стоимости для последующей оценки;

- наличие и балансовую стоимость нематериальных активов с ограниченным титулом собственности и балансовую стоимость нематериальных активов, находящихся в залоге;

- сумму контрактных обязательств по приобретению нематериальных активов.

Нематериальные активы, учитываемые по методу переоцененной стоимости

Если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, компания должна раскрывать следующую информацию:

1) по классам нематериальных активов:

- фактическую дату проведения переоценки;

- балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов;

- балансовую стоимость, которая была бы включена в финансовую отчетность, если бы переоцененные активы учитывались по методу первоначальной стоимости;

2) сумму прироста балансовой стоимости нематериальных активов в результате переоценки на начало и конец периода, с указанием изменений в течение периода и любых ограничений на распределение остатка средств переоценки, учитываемых в составе капитала, между акционерами.

Затраты на исследования и разработки

Финансовая отчетность должна раскрывать совокупную сумму затрат на исследования и разработки, признанную в качестве расхода в течение отчетного периода. Затраты на исследования и разработки включают все затраты, которые имеют непосредственное отношение к исследованиями и разработкам и могут быть отнесены на такую деятельность на разумной и последовательной основе.

#### Другая информация

Раскрытие следующей информации приветствуется, но не является обязательным:

- 1) описание любого полностью самортизированного нематериального актива, все еще находящегося в использовании;
- 2) краткое описание значительных объектов, не признанных как нематериальные активы, потому что они не отвечают критериям признания или потому что они были приобретены или созданы до вступления МСФО 38 в силу.

#### МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Задача МСФО 36 состоит в установлении процедур, позволяющих удостовериться в том, что балансовая стоимость активов не превышает их возмещаемой суммы, а также в определении требований к раскрытию соответствующей информации в отчетности.

Актив рассматривается как обесцененный и МСФО 36 требует учитывать убыток от обесценения в том случае, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму (стоимость, которая может быть возмещена в процессе использования или в результате продажи актива).

#### Сфера применения

МСФО 36 применяется для учета обесценения всех активов, за исключением:

- 1) запасов (МСФО 2 «Запасы»);
- 2) активов, возникающих из контрактов на строительство (МСФО 11 «Договоры подряда»);
- 3) отложенных налоговых активов (МСФО 12 «Налоги на прибыль»);
- 4) активов, связанных с вознаграждением работникам (МСФО 19 «Вознаграждения работникам»);
- 5) финансовых активов, которые включаются в сферу применения МСФО 39 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»;
- 6) инвестиционной собственности, оцениваемой по справедливой стоимости (МСФО 40);
- 7) биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности, оцениваемых по справедливой стоимости за вычетом расходов, связанных с приобретением (МСФО 41);
- 8) отложенных расходов на привлечение новых страхователей, а также нематериальных активов, связанных с контрактными правами страховщика согласно договорам страхования, что включается в сферу применения МСФО 4 «Договоры страхования»;
- 9) внеоборотных активов, классифицируемых как «предназначенные для продажи» в соответствии с МСФО 5 «Выбытие долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и представление информации по прекращаемой деятельности».

МСФО 36 применяется по отношению к финансовым активам, классифицируемым как:

- дочерние компании;
- ассоциированные компании;
- совместные предприятия.

МСФО 36 применяется к активам, которые отражаются по переоцененной величине (т.е. справедливой стоимости) в соответствии с прочими Стандартами, например в соответствии с методом учета по переоцененной стоимости, предусмотренным в МСФО 16 «Основные средства».

После проведения переоценки применяется МСФО 36 для определения, подвергается ли актив обесценению.

Определение того, может ли снизиться стоимость переоцененного актива, зависит от метода, примененного для определения справедливой стоимости:

1. Если справедливой стоимостью актива является его рыночная стоимость, единственным различием между справедливой стоимостью актива и его «справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу» представляются затраты по выбытию. Затраты по выбытию могут быть:

1) незначительными: справедливая стоимость = рыночная стоимость  
2) значительными: справедливая стоимость = рыночная стоимость за вычетом затрат по выбытию.

2. Если справедливая стоимость актива определяется на основе, отличной от его рыночной стоимости, то справедливая стоимость может быть больше или меньше его возмещаемой суммы.

Основные, не рассмотренные ранее, определения

Единица, генерирующая денежные средства (в дальнейшем именуемая генерирующей единицей) - это наименьшая определяемая группа активов, которая создает притоки денежных средств, независимые от притоков денежных средств от других активов.

Корпоративные активы - это активы, исключая гудвилл, которые обеспечивают потоки денежных средств, как рассматриваемой генерирующей единицы, так и прочих генерирующих единиц. Они могут включать активы, принадлежащие головному офису группы или центральному обслуживающему подразделению, например подразделению, ответственному за проведение научных исследований и разработок для группы.

Затраты по выбытию - это дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

«Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу» - это выручка от продажи актива или генерирующей единицы в результате сделки, заключенной между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, за вычетом затрат, связанных с выбытием.

Убыток от обесценения - это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его/ее возмещаемую сумму.

Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы - это наибольшая величина из двух значений: «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» и «эксплуатационной ценности» актива.

«Эксплуатационная ценность» актива - это текущая дисконтированная стоимость потоков денежных средств, созданных в результате использования актива или генерирующей единицы.

Активный рынок - это рынок, на котором соблюдаются все следующие условия:

1) товары, продаваемые на рынке, являются однородными;  
2) желающих совершить сделку продавцов и покупателей, как правило, можно найти в любой момент времени;  
3) информация о ценах общедоступна.

Дата соглашения при объединении компаний - это дата договора, а в случае объединения компаний, чьи акции котируются на бирже, - дата официального объявления об объединении.

В случае недружественного поглощения самая ранняя дата соглашения - это дата, когда значительное число владельцев приобретаемой компании приняли предложение о передаче контроля над компанией покупателю.

Определение актива, подлежащего обесценению

Требования данного стандарта применяются в равной степени к активам и к генерирующим единицам.

По состоянию на каждую отчетную дату при наличии признаков, указывающих на возможное обесценение актива, необходимо оценивать возмещаемую сумму каждого актива. Даже при отсутствии признаков, указывающих на обесценение, всегда следует тестировать на обесценение перечисленные ниже виды активов:

- Нематериальные активы с неограниченным сроком полезной службы;
- Нематериальные активы, которые в настоящий момент не могут быть использованы по назначению.

Тест на обесценение может быть проведен в любое время в течение отчетного периода, при условии, что он проводится ежегодно в одно и то же время. Различные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в различные моменты времени.

- Вновь приобретенные нематериальные активы подлежат тестированию на обесценение до окончания текущего отчетного периода.

- Гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса, тестируется на обесценение ежегодно.

#### Оценка обесценения

При оценке возможного уменьшения стоимости актива следует учитывать как минимум следующее:

#### Внешние источники информации:

- существенное падение рыночной стоимости актива;
- существенные изменения (технологии, рынка, экономики, законодательства);
- процентные ставки или прочие факторы, влияющие на ставку дисконта, используемую при расчете «эксплуатационной ценности» актива;
- балансовая стоимость чистых активов компании превышает ее рыночную капитализацию.

#### Внутренние источники информации

- имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;
- существенные изменения в процессе эксплуатации актива;
- факты, свидетельствующие о том, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось;
- прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива:

1) денежные средства, необходимые для приобретения актива или его эксплуатации и обслуживания, существенно превышают ранее предусмотренные бюджетом;

2) чистые потоки денежных средств существенно ниже, чем заложенные в бюджете;

3) прогнозируется чистый отток денежных средств на протяжении всего срока полезной службы актива.

При определении необходимости оценки возмещаемой суммы актива применяется принцип существенности. Если рыночные процентные ставки или прочие рыночные нормы прибыли увеличились в течение периода, не требуется проводить оценку возмещаемой суммы актива в следующих случаях:

1) если эти изменения существенно не повлияли на ставку дисконта;

2) если эти изменения существенно не повлияли на возмещаемую сумму (например, увеличение поступлений денежных средств компенсировало рост процентной ставки).

Если существуют признаки того, что стоимость актива может уменьшиться, это может свидетельствовать о необходимости пересмотреть и скорректировать метод амортизации и ликвидационную стоимость, даже если не признается никакого убытка от обесценения.

#### Расчет возмещаемой суммы

МСФО 36 определяет возмещаемую сумму как наибольшее значение из «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» и «эксплуатационной ценности» актива или генерирующей единицы.

Нет необходимости всегда определять и «справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу», и его «эксплуатационную ценность». Если какая-либо из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что актив не подлежит обесценению.

При отсутствии основания для оценки суммы, которую возможно получить в результате продажи, в качестве возмещаемой суммы может использоваться «эксплуатационная ценность» актива. «Эксплуатационная ценность» актива, предназначенного для продажи, будет состоять, главным образом, из чистых поступлений от выбытия, так как денежные средства от использования актива до момента его выбытия, скорее всего, окажутся весьма незначительными.

Возмещаемая сумма определяется для отдельного актива, если он создает приток денежных средств, независимый от притоков денежных средств, создаваемых другими активами. В противном случае возмещаемая сумма определяется для генерирующей единицы, к которой принадлежит актив, за исключением случаев, когда:

- 1) «справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу» актива превышает балансовую стоимость; или
- 2) «эксплуатационная ценность» актива незначительно отличается от его «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу».

Возмещаемая сумма - нематериальные активы с неограниченным сроком полезной службы

Нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы тестируется на обесценение ежегодно, независимо от того, существует ли указание на возможное уменьшение его стоимости. В текущем периоде может использоваться последний предыдущий расчет возмещаемой суммы при условии соблюдения следующих критериев:

- с момента проведения последнего расчета в активах и пассивах не произошло существенных изменений;
- последний расчет показал, что возмещаемая сумма актива существенно превышает его балансовую стоимость; и
- текущая возмещаемая сумма актива с высокой степенью вероятности выше его балансовой стоимости.

«Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу»

В реальных условиях наилучшим определением «справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу» является обязательный (для обеих сторон) договор о купле-продаже за вычетом затрат по выбытию.

На активном рынке «справедливой стоимостью актива за вычетом расходов на продажу» является рыночная цена актива за вычетом затрат по выбытию.

Рыночной ценой обычно является текущая цена покупателя, а при отсутствии таковой - цена самой последней операции.

Примерами затрат по выбытию являются:

- государственные пошлины, иные сборы, а также налоги, связанные с выбытием актива;
- судебные издержки;
- расходы по демонтажу и транспортировке актива;
- дополнительные расходы, связанные с предпродажной подготовкой актива.

Примерами затрат, которые не признаются в качестве затрат по выбытию, являются:

- выходные пособия (в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам»);
- затраты, связанные с реорганизацией бизнеса.

«Эксплуатационная ценность» актива

Оценка «эксплуатационной ценности» актива представляет собой расчет текущей дисконтированной стоимости, который отражает ожидаемую текущую дисконтированную стоимость будущих потоков денежных средств. Данный расчет основан на:

- 1) оценке ожидаемых потоков денежных средств от актива;
- 2) безрисковой ставке процента;
- 3) премии за риск;
- 4) прочих факторах, которые могут повлиять на потоки денежных средств и безрисковую ставку процента.

Оценка потоков денежных средств

При измерении «эксплуатационной ценности» актива оценка потоков денежных средств должна основываться на:

1) наилучшей оценке руководством всего спектра условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

2) самых последних финансовых бюджетах/прогнозах, которые должны охватывать период максимальной продолжительностью в 5 лет, исключая какие-либо потоки денежных средств, являющиеся результатом реструктуризации или повышения производительности активов.

3) экстраполяции - постоянно увеличивающегося или снижающегося темпа роста.

Руководство может использовать прогнозные оценки, основанные на бюджетах/прогнозах за период продолжительностью более пяти лет, если оно уверено в надежности указанных прогнозных оценок.

Состав оценок потоков денежных средств

Потоки денежных средств включают:

- притоки денежных средств от продолжающегося использования актива;
- оттоки денежных средств, которые необходимы для генерирования притоков денежных средств, включая средства на подготовку актива к использованию; и
- чистые потоки денежных средств, при наличии таковых, получаемые (или выплачиваемые) при выбытии актива.

Так как потоки денежных средств оцениваются для актива в его текущем состоянии, «эксплуатационная ценность» актива не отражает:

2) оттоков денежных средств, возникающих от реструктуризации, к которой компания еще не приступила, или обусловленное реструктуризацией снижение затрат и получение дополнительных выгод; или

3) оттоков денежных средств, которые приведут к улучшению или усовершенствованию актива, или соответствующих притоков денежных средств, которые возникнут в результате таких оттоков.

Потоки денежных средств в иностранной валюте

Потоки денежных средств оцениваются в той валюте, в которой они будут генерироваться, а затем дисконтируются с помощью ставки дисконта, соответствующей для этой валюты. Компания переводит полученную текущую дисконтированную стоимость, используя обменный валютный курс, действующий на дату расчета «эксплуатационной ценности» актива.

Ставка дисконта - это ставка, применяемая к потокам денежных средств до вычета налога на прибыль, которая отражает текущие рыночные оценки:

- 1) безрисковой ставки процента;
- 2) премии за риск;
- 3) инфляции.

В качестве ставки дисконта может быть использована ставка, используемая в текущих рыночных операциях для аналогичных активов, или средневзвешенная стоимость капитала котируемой компании, имеющей актив (или портфель активов), аналогичный по срокам потенциальной службы и рискам рассматриваемому активу.

Учет и оценка убытка от обесценения

Убыток от обесценения:

1) актива, учтенного по первоначальной стоимости, немедленно отражается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках.

2) переоцененного актива признается непосредственно как уменьшение резерва переоценки актива (раздел бухгалтерского баланса «Капитал и резервы»). Если убыток от обесценения превышает сумму, имеющуюся на счете резерва переоценки данного актива, то сумма превышения отражается в отчете о прибылях и убытках.

После признания убытка от обесценения будущие расходы на амортизацию в отношении данного актива, относимые на расходы, должны быть скорректированы для систематического распределения пересмотренной балансовой стоимости актива (за вычетом его ликвидационной стоимости) в течение остающегося срока полезной службы актива.

При учете убытка от обесценения все соответствующие отложенные налоговые активы или пассивы рассчитываются в соответствии с МСФО 12 «Налоги на прибыль».

Генерирующие единицы и гудвилл

Определение генерирующей единицы, к которой принадлежит актив

При невозможности оценить возмещаемую сумму отдельного актива оценивается возмещаемая сумма генерирующей единицы, к которой принадлежит данный актив.

Возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена, если:

1) «эксплуатационная ценность» актива не может быть оценена как близкая по значению к его «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» и

2) актив не производит притоки денежных средств, которые не зависят от притоков денежных средств, создаваемых другими активами.

В таких случаях «эксплуатационная ценность» и, соответственно, возмещаемая сумма могут быть определены только для генерирующей единицы, к которой принадлежит данный актив. Определение генерирующей единицы, к которой принадлежит актив, носит субъективный характер. Если невозможно определить возмещаемую сумму для отдельного актива, то необходимо определить наименьшую совокупность активов, которая генерирует независимые поступления денежных средств. Притоками денежных средств являются поступления денежных средств от сторон, которые не являются аффилированными для данной компании. Если для продукции, выпускаемой с помощью актива (группы активов), существует активный рынок, то актив (группа активов) будет являться генерирующей единицей, даже если выпускаемая продукция используется для собственных нужд компании.

Даже если часть выпускаемой активом продукции используется другими подразделениями компании (например, полуфабрикаты), он рассматривается как отдельная генерирующая единица, если компания имеет возможность продавать эту продукцию на активном рынке. Это объясняется тем, что актив мог бы создавать притоки денежных средств, независимые от притоков денежных средств, создаваемых другими активами.

Если потоки денежных средств сформированы исходя из трансфертных цен, они должны быть скорректированы на основании наилучшей оценки рыночных цен, произведенной руководством компании.

Генерирующие единицы должны определяться для одних и тех же активов или типов активов последовательно из периода в период, за исключением случаев, когда имеется основание для изменений.

Если в отчетном периоде признается или, напротив, восстанавливается убыток от обесценения в отношении генерирующей единицы, то необходимо обеспечить раскрытие соответствующей информации в следующих случаях:

- в отчетном периоде актив принадлежит к иной генерирующей единице, чем в предшествующих периодах;

- типы активов, объединенных генерирующей единицей, изменились.

Возмещаемая сумма и балансовая стоимость генерирующей единицы

Возмещаемая сумма генерирующей единицы равняется большему значению из двух величин: ее «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» и «эксплуатационной ценности» единицы.

Балансовая стоимость генерирующей единицы:

- включает балансовую стоимость только тех активов, которые создают притоки денежных средств, используемых при определении «эксплуатационной ценности» единицы; и

- не включает балансовую стоимость каких-либо признанных обязательств, за исключением тех случаев, когда возмещаемая сумма единицы не может быть определена без учета указанных обязательств.

Когда активы группируются для оценки возмещаемости, важно, чтобы в генерирующую единицу были включены все активы, которые создают соответствующие притоки денежных средств.

В целях определения возмещаемой суммы генерирующей единицы может возникнуть необходимость рассмотреть некоторые признанные обязательства. Это может произойти, если приобретатель генерирующей единицы признает определенные обязательства, в результате чего экономит денежные средства. В данном случае «справедливой стоимостью единицы за вычетом расходов на продажу» является продажная цена активов этой единицы вместе с обязательствами, за вычетом затрат по выбытию.

Гудвилл

При проведении теста на обесценение гудвилл, приобретенный в результате объединения бизнеса, должен относиться на каждую генерирующую единицу, которая получит экономическую выгоду в результате объединения компаний.

Каждая генерирующая единица должна:

- представлять собой низший уровень, для которого возможно идентифицировать гудвилл для целей внутреннего управления;

- не быть больше чем сегмент в соответствии с положениями МСФО 14 «Отчетность по сегментам».

Гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса, представляет премию, выплаченную в ожидании экономических выгод от активов, которые невозможно идентифицировать по отдельности. Первоначальное распределение гудвилла, возникшего в результате объединения бизнеса, должно быть завершено:

- 1) до окончания отчетного периода, в течение которого произошло объединение компаний или, в случае если это невозможно;

- 2) в течение первого отчетного периода, который начался после даты объединения.

В случае если гудвилл был отнесен на генерирующую единицу, в состав которой входит вид деятельности, в отношении которого существуют планы компании по выбытию, гудвилл должен:

- быть включен в балансовую стоимость группы выбытия для определения прибыли или убытка от выбытия; и

- оцениваться с использованием относительных значений группы выбытия (предназначенного для выбытия вида деятельности) и остающейся части генерирующей единицы, если только компания не может продемонстрировать более экономически оправданный способ оценки.

Проведение теста на обесценение генерирующих единиц с гудвиллом

При наличии указания на возможность обесценения генерирующей единицы необходимо проводить тест на обесценение.

Если генерирующая единица включает нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы или нематериальный актив, в настоящее время не готовый к

использованию, эта генерирующая единица подлежит ежегодному тестированию на обесценение.

Если балансовая стоимость генерирующей единицы превышает возмещаемую сумму данной единицы, то она подлежит обесценению. И наоборот, если возмещаемая сумма генерирующей единицы превышает балансовую стоимость данной единицы, то она обесценению не подлежит.

Убыток от обесценения в первую очередь относится на уменьшение балансовой стоимости гудвилла, распределенного на данную генерирующую единицу. Превышение убытка от обесценения над величиной гудвилла относится на уменьшение балансовой стоимости других активов в составе генерирующей единицы пропорционально балансовой стоимости каждого из активов генерирующей единицы.

#### Доля меньшинства

Гудвилл, приходящийся на долю меньшинства, не учитывается в консолидированной финансовой отчетности материнской компании. Соответственно, при наличии доли меньшинства в составе генерирующей единицы, на которую распределен гудвилл, балансовая стоимость указанной единицы состоит из двух компонентов:

- доли материнской компании и доли меньшинства в идентифицируемых чистых активах генерирующей единицы,
- доли материнской компании в гудвилле.

Однако часть возмещаемой суммы генерирующей единицы приходится на долю меньшинства в гудвилле. Следовательно, для проведения теста на обесценение генерирующей единицы, которая включает в себя гудвилл и при этом является собственностью более чем одной компании, балансовая стоимость данной генерирующей единицы должна корректироваться путем прибавления гудвилла, приходящегося на долю меньшинства, прежде чем будет производиться сравнение балансовой стоимости генерирующей единицы с ее возмещаемой суммой.

Убыток от обесценения, связанный с гудвиллом, распределяется между убытком, относящимся к доле материнской компании, и убытком, относящимся к доле меньшинства. При этом только первая часть будет признаваться как убыток от обесценения гудвилла.

#### Выбор времени для проведения тестов на обесценение

Ежегодный тест на обесценение генерирующей единицы, на которую распределен гудвилл, может проводиться в любое время в течение отчетного периода, при условии, что указанный тест проводится каждый год в одно и то же время. Тест на обесценение для различных генерирующих единиц может проводиться в различные моменты времени.

Однако если часть гудвилла или весь гудвилл, распределенный на генерирующую единицу, был приобретен в результате объединения компаний в течение текущего отчетного периода, эта генерирующая единица должна быть протестирована на предмет обесценения до окончания текущего отчетного периода.

При этом, если активы, составляющие генерирующую единицу, на которую распределен гудвилл, тестируются на обесценение в то же время, что и генерирующая единица, содержащая гудвилл, то в первую очередь на обесценение должны тестироваться активы, а затем генерирующая единица, содержащая гудвилл. Аналогичным образом, в отношении отдельных генерирующих единиц, составляющих группы генерирующих единиц, на которые распределен гудвилл, тест на обесценение проводится раньше, чем для групп генерирующих единиц, содержащих гудвилл.

#### Корпоративные активы

Корпоративные активы - это активы группы или активы структурных подразделений, например, здание штаб-квартиры, подразделение компании, информационно-коммуникационное оборудование или научно-исследовательский центр.

Корпоративные активы не создают притоков денежных средств независимо от других активов, соответственно, невозможно рассчитать их «эксплуатационную

ценность». Их возмещаемая сумма также не может быть определена до момента выбытия отдельного корпоративного актива. При наличии указаний на возможное обесценение корпоративного актива возмещаемая сумма определяется для генерирующей единицы, к которой принадлежит данный корпоративный актив, и сравнивается с балансовой стоимостью данной генерирующей единицы. При проведении теста на обесценение генерирующей единицы следует рассматривать все корпоративные активы, относящиеся к данной генерирующей единице.

Если часть балансовой стоимости корпоративного актива:

1. Может быть отнесена к генерирующей единице, необходимо сравнивать балансовую стоимость генерирующей единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративных активов, распределенную на данную единицу, с возмещаемой суммой генерирующей единицы.

2. Не может быть отнесена к генерирующей единице, компания должна сделать следующее:

- сопоставить балансовую стоимость генерирующей единицы с ее возмещаемой суммой, не принимая во внимание балансовую стоимость корпоративного актива;

- определить наименьшую группу генерирующих единиц, которая включает рассматриваемую единицу и на которую может быть отнесена часть балансовой стоимости корпоративного актива; и

- сравнить балансовую стоимость этой группы генерирующих единиц, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на данную группу генерирующих единиц, с возмещаемой суммой группы единиц.

Убыток от обесценения для генерирующей единицы

Убыток от обесценения признается для генерирующей единицы (наименьшей группы генерирующих единиц, на которую распределяется гудвилл или корпоративный актив) в том, и только в том случае, если возмещаемая сумма единицы (группы единиц) меньше чем балансовая стоимость этой единицы (группы единиц). Убыток от обесценения в первую очередь уменьшает балансовую стоимость гудвилла, распределенного на генерирующую единицу, а затем относится на уменьшение балансовой стоимости других активов в составе генерирующей единицы (группе единиц) пропорционально балансовой стоимости каждого из активов генерирующей единицы (группы единиц).

Балансовая стоимость актива при распределении убытка от обесценения не должна уменьшаться ниже наибольшего значения из:

- его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (если ее возможно определить);

- его «эксплуатационной ценности» (если ее возможно определить); и

- нуля.

Отдельные активы

Если возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена:

1) для актива признается убыток от обесценения, если его балансовая стоимость превышает наибольшую из двух величин: его «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» и возмещаемой суммы актива после процедур распределения, описанных выше;

2) для актива не признается убытка от обесценения, если стоимость соответствующей генерирующей единицы не уменьшилась. Данный подход применяется даже в том случае, если «справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу» меньше его балансовой стоимости.

Восстановление убытка от обесценения

Оценивая, имеются ли признаки того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для активов, исключая гудвилл, больше не существует или уменьшился, компания должна рассматривать как минимум следующие показатели:

Внешние источники информации:

- 1) рыночная стоимость актива значительно увеличилась в течение периода;
- 2) существенные изменения, имевшие положительный эффект для компании, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает компания, или на рынке, для которого предназначен актив;
- 3) рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыли уменьшились в течение периода, и эти уменьшения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, используемую при вычислении эксплуатационной ценности актива, и существенно увеличат его возмещаемую сумму.

Внутренние источники информации:

1) существенные изменения, положительным образом повлиявшие на компанию, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в характере использования актива. Эти изменения включают затраты, понесенные в течение периода для усовершенствования актива, реструктуризацию деятельности, к которой этот актив относится; и

2) имеются факты, свидетельствующие о том, что производительность актива выше ожидаемой или повысится по сравнению с ожидаемой.

Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды, восстанавливается только в том случае, если имели место изменения в оценках, используемых при определении возмещаемой суммы актива, с тех пор как в последний раз признавался убыток от обесценения актива.

К примерам изменений в оценках относятся:

- изменения в основаниях для оценки возмещаемой суммы (например, используется ли в качестве основания для оценки возмещаемой суммы «справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу» или «эксплуатационная ценность» актива);

- если основанием для оценки возмещаемой суммы была «эксплуатационная ценность» актива - изменения в величине, распределении по срокам потоков денежных средств или в ставке дисконта;

- если основанием для оценки возмещаемой суммы была «справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу», то изменение в оценке компонентов «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу».

В целях восстановления убытка от обесценения необходимо увеличить балансовую стоимость актива до его возмещаемой суммы. «Эксплуатационная ценность» актива может превысить балансовую стоимость просто потому, что текущая дисконтированная стоимость потоков денежных средств растет по мере их приближения.

Для отдельного актива его балансовая стоимость, увеличившаяся в результате восстановлении убытка от обесценения, не должна превышать то значение балансовой стоимости, которое было бы определено, если бы в предшествующие периоды не признавался убыток от обесценения. Любое увеличение балансовой стоимости актива, превышающее величину восстановления убытка от обесценения данного актива, является переоценкой.

Восстановление убытка от обесценения должно незамедлительно признаваться в отчете о прибылях и убытках, если только актив не учитывается по переоцененной величине. Любое восстановление убытка от обесценения переоцененного актива рассматривается как увеличение переоценки и кредитуется непосредственно на счета капитала как результат от переоценки.

В той же степени, в какой убыток от обесценения переоцененного актива был ранее признан в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках, восстановление убытка от обесценения в отношении этого актива признается в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках.

После того, как произошло восстановление убытка от обесценения, осуществляется корректировка амортизационных начислений для соответствующего актива на будущие

периоды в целях равномерного списания скорректированной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

Для генерирующей единицы восстановление убытка от обесценения распределяется на активы единицы, за исключением гудвилла, пропорционально балансовой стоимости указанных активов. Такое повышение балансовой стоимости рассматривается как восстановление убытков от обесценения в отношении отдельных активов.

В результате распределения восстановленного убытка от обесценения генерирующей единицы балансовая стоимость актива не должна превышать наименьшей величины из двух значений:

- 1) его возмещаемой суммы (если ее возможно определить) и
- 2) балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие периоды не был признан убыток от обесценения актива.

Величина восстановления убытка от обесценения распределяется пропорционально на другие активы генерирующей единицы, за исключением гудвилла.

Для гудвилла убыток от обесценения не подлежит восстановлению в последующие периоды.

#### Раскрытие информации в отчетности

Для каждого класса активов (группы активов, аналогичных по характеру и назначению) компания должна раскрывать следующую информацию:

- сумму убытков от обесценения, признанных в отчете о прибылях и убытках в течение периода, а также статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включены указанные убытки от обесценения;

- сумму восстановления убытков от обесценения, признанных в отчете о прибылях и убытках в течение периода, а также статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включены указанные суммы;

- сумму убытков от обесценения в отношении переоцененных активов, отраженных непосредственно на счетах капитала в течение периода;

- сумму восстановления убытков от обесценения в отношении переоцененных активов, отраженную непосредственно на счетах капитала в течение периода.

Компания, представляющая информацию по сегментам (в соответствии с МСФО 14 «Отчетность по сегментам»), должна раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту, представляющему первичную информацию:

- 1) сумму убытков от обесценения, признанных в отчете о прибылях и убытках и отраженных непосредственно на счетах капитала в течение периода;

- 2) сумму восстановления убытков от обесценения, признанных в отчете о прибылях и убытках и отраженных непосредственно на счетах капитала в течение периода.

Относительно каждого существенного значения убытка от обесценения, признанного (или восстановленного) в течение периода в отношении отдельного актива (или генерирующей единицы), включая гудвилл, компания обязана раскрывать следующую информацию:

- 1) события и обстоятельства, которые привели к признанию (или восстановлению) убытка от обесценения;

- 2) величина признанного (или восстановленного) убытка от обесценения.

- 3) в отношении отдельного актива:

- характер и назначение актива; и

- если компания готовит отчетность по сегментам (в соответствии с МСФО 14 «Отчетность по сегментам»), необходимо раскрывать информацию, к какому сегменту принадлежит актив .

- 4) для генерирующей единицы:

- описание генерирующей единицы (например, является ли она производственной линией, заводом, цехом, географической зоной или сегментом, в соответствии с положениями МСФО 14 «Отчетность по сегментам»);

- величина признанного (или восстановленного) убытка от обесценения по классу активов и, если компания готовит отчетность по сегментам (в соответствии с МСФО 14 «Отчетность по сегментам»), информация по отчетному сегменту, представляющему первичную информацию; и

- при изменениях в совокупности активов, составляющих генерирующую единицу, произошедших со времени проведения предыдущей оценки возмещаемой суммы единицы - описание метода объединения активов, который применяется в настоящее время и который применялся ранее. Кроме того, необходимо раскрыть причины, которые привели к изменению метода определения генерирующей единицы;

5) что представляет собой возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы) - его «справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу» или его «эксплуатационную ценность»;

б) если возмещаемая сумма является «справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу», то указываются основания для определения «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» (например, определялась ли справедливая стоимость на основе привязки к активному рынку);

7) если возмещаемая сумма является «эксплуатационной ценностью» актива, то указывается ставка дисконта, используемая при проведении настоящей и предыдущей оценок «эксплуатационной ценности» актива.

Компания должна раскрывать информацию об оценках, используемых для измерения возмещаемой суммы генерирующей единицы, когда гудвилл (или нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы) включается в балансовую стоимость этой единицы.

Для каждой генерирующей единицы (или группы единиц), на которую распределено существенное значение гудвилла или нематериальных активов с неограниченным сроком полезной службы (в сравнении с общей по компании балансовой стоимостью гудвилла или нематериальных активов с неограниченным сроком полезной службы), необходимо раскрывать следующую информацию:

1) балансовая стоимость гудвилла, распределенного на генерирующую единицу или группу единиц;

2) балансовая стоимость нематериальных активов с неограниченным сроком полезной службы, распределенных на генерирующую единицу или группу единиц;

3) основания для определения возмещаемой суммы генерирующей единицы или группы единиц (т.е. является ли она «эксплуатационной ценностью» или «справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу»);

4) если возмещаемая сумма единицы или группы единиц основывается на «эксплуатационной ценности»:

- описание всех ключевых допущений, используемых руководством для составления прогнозов движения денежных средств в отношении периода, в рамках которого подготовлены наиболее свежие прогнозы. Ключевыми основаниями являются те, которые оказывают наибольшее влияние на величину возмещаемой суммы генерирующей единицы;

- описание подхода руководства к определению количественных показателей, относящихся к каждому из ключевых допущений: отражают ли эти показатели предыдущий опыт, учитывают ли они в должной мере внешние источники информации;

- период, в рамках которого руководство прогнозирует движение денежных средств согласно утвержденным финансовым бюджетам/прогнозам. Если период превышает пять лет, то требуется представить обоснования для использования столь продолжительного периода;

- темпы роста, используемые при экстраполяции прогнозируемых потоков денежных средств за пределы периода, по которому подготовлены наиболее свежие бюджеты/прогнозы. При использовании темпов роста, превышающих долгосрочные средние темпы роста по продукции, отрасли, стране, компания должна предоставить соответствующее обоснование;

- ставка дисконта, применяемая при прогнозировании будущих потоков денежных средств;

5) если возмещаемая сумма единицы основывается на «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу», то необходимо раскрыть информацию о методике определения «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу». Если «справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу» для единицы не определяется путем прямого соотнесения с рыночной ценой, то раскрытию подлежит также следующая информация:

- описание всех ключевых допущений, используемых руководством для определения «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу»;

- описание подхода руководства к определению количественных показателей, относящихся к каждому из ключевых допущений: отражают ли эти показатели предыдущий опыт, учитывают ли они в должной мере внешние источники информации.

б) в случае изменений в ключевых допущениях, используемых руководством для определения возмещаемой суммы генерирующей единицы, приводящих к тому, что балансовая стоимость генерирующей единицы превысит ее возмещаемую сумму, требуется раскрытие следующей информации:

- величина, на которую возмещаемая сумма единицы превышает ее балансовую стоимость;

- количественные показатели каждого из ключевых допущений;

- величина, на которую следует изменить данные показатели, чтобы возмещаемая сумма единицы стала эквивалентной ее балансовой стоимости.

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства, условные активы»

Задача МСФО (IAS) 37 состоит в установлении критериев признания и количественной основы для оценки резервов, условных обязательств и условных активов, а также в определении требований к раскрытию соответствующей информации в финансовой отчетности.

Общие положения

Резервы создаются для обеспечения исполнения будущих обязательств, характеризующихся неопределенностью. В отдельных случаях резервы используются для обеспечения эффекта «сглаживания» прибыли, а не в целях их создания: в благоприятные годы суммы резервов завышаются, что приводит к сокращению прибыли, а при неблагоприятных условиях расходы покрываются за счет созданных резервов, тем самым прибыль искусственно завышается. Резервы, сформированные для покрытия расходов в связи с реорганизацией, также иногда используются не по назначению, особенно, при проведении операций поглощения.

МСФО (IAS) 37 - небольшой по объему стандарт, его требования распространяются на порядок создания резервов на основе соответствующих конкретных обязательств.

Условные обязательства не отражаются в бухгалтерских балансах, но раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности, чтобы дать возможность пользователям получить полное представление о финансовом положении организации.

Условные активы - это предполагаемые поступления денежных средств, для которых характерна неопределенность. МСФО (IAS) 37 дает им определение и предписывает требования по раскрытию их с точки зрения порядка включения в финансовую отчетность.

Сфера применения

МСФО (IAS) 37 должен применяться всеми организациями для учета резервов, условных обязательств и условных активов, за исключением тех, которые:

- возникли из финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости;
- возникли в страховых компаниях в результате действия договоров с держателями страховых полисов;
- относятся к сфере применения других МСФО.

Требования МСФО (IAS) 37 распространяются на:

- финансовые инструменты и гарантии, которые не учитываются по справедливой стоимости.
- резервы, условные обязательства и условные активы страховых компаний, за исключением тех, которые возникли в результате действия договоров с держателями страховых полисов.

В тех случаях, когда другие МСФО содержат положения, регламентирующие учет специальных резервов, условных обязательств и условных активов, вместо МСФО (IAS) 37 компании должны применять соответствующий стандарт. Например, порядок учета определенных видов резервов устанавливается в МСФО, регламентирующих учет:

- договоров подряда (МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»);
- налогов на прибыль (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- аренды (МСФО (IAS) 17 «Аренда»), при этом обременительный договор операционной аренды подпадает под действие МСФО (IAS) 37;
- вознаграждения работникам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).

Термин «резерв» также используется при наименовании регулирующих статей, таких как амортизация, обесценение активов и сомнительные долги, которые представляют собой корректировку балансовой стоимости активов и не подпадают под действие МСФО 37.

МСФО (IAS) 37 применяется к учету резервов, предназначенных для целей реорганизации, включая прекращаемую деятельность.

Основные определения

Резерв - это обязательство, неопределенное по времени или сумме исполнения.

Обязательство - это обязанность, возникшая в результате происшедших в прошлом событий.

Обязывающее событие - это событие, которое создает юридическое или традиционное обязательство.

Юридическое обязательство - это обязательство, которое вытекает из:

- ясно выраженных или подразумеваемых условий договора; или
- требований законодательства.

Традиционное обязательство возникает, когда:

- 1) компания подтверждает принятие на себя определенных обязанностей в соответствии со сложившейся практикой, политикой или заявлением;
- 2) компания сформировала ожидание того, что она исполнит указанные обязанности.

Условное обязательство - это:

- 1) возможное обязательство, которое возникает в результате происшедших в прошлом событий, и существование которого будет подтверждено тем, что в будущем произойдут или не произойдут неопределенные события; или
- 2) настоящее обязательство, которое возникает в результате происшедших в прошлом событий, но не учитывается в связи с тем, что:

- маловероятно, что потребуется уплатить по обязательству; или
- величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Условный актив - это возможный актив, который возникает в результате происшедших в прошлом событий, и существование которого будет подтверждено тем, что в будущем произойдут или не произойдут неопределенные события, не находящиеся под полным контролем компании.

Обременительный договор - это договор, в соответствии с которым расходы, связанные с выполнением договорных обязательств, превышают получаемые экономические выгоды.

Реорганизация - это запланированная и контролируемая руководством компании программа, которая предусматривает значительные изменения:

- 1) направлений коммерческой деятельности;
- 2) способов ведения коммерческой деятельности.

#### 1. Резервы

##### Общие положения

Резерв следует учитывать только в тех случаях, когда:

- 1) компания имеет настоящее обязательство, юридическое или традиционное, обусловленное произошедшим в прошлом событием;
- 2) вероятно (т.е. скорее да, чем нет), что для погашения обязательства потребуется произвести оплату;
- 3) величину обязательства можно обоснованно оценить.

Например, если становится очевидной высокая вероятность уплаты по иску, то возникает настоящее обязательство. Если сумма выплаты не может быть с достаточной степенью уверенности определена, то налицо условное обязательство. Если же применение штрафных санкций вообще неочевидно (т.е. маловероятно), то никакой объект учета не возникает.

Расчетная сумма резерва - это наилучшая оценка расходов, необходимых для исполнения обязательства по состоянию на отчетную дату или для его передачи третьей стороне на указанную дату.

При оценке резерва:

- 1) принимайте во внимание существующие риски и неопределенность. При этом неопределенность не может служить достаточным основанием для создания неоправданно больших резервов или преднамеренного завышения обязательств;
- 2) дисконтируйте сумму резерва, когда временная стоимость денег существенна, используя доналоговую ставку дисконтирования. При дисконтировании производится наращение суммы резерва с течением времени, которое учитывается как расходы по процентам;
- 3) принимайте во внимание будущие события, такие как изменения законодательства и технологии производства, если имеются убедительные доказательства того, что они произойдут;
- 4) не учитывайте прибыль от выбытия активов, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, в результате которого формируется резерв.

Резервы следует пересматривать на каждую отчетную дату и корректировать для отражения наилучшей оценки на отчетную дату. Если становится очевидным, что совершать выплаты для выполнения обязательства уже не потребуется, то резерв следует компенсировать. Резерв следует использовать только в отношении

##### Целевые резервы и будущие операционные убытки

МСФО (IAS) 37 запрещает создавать резервы на покрытие будущих операционных убытков, так как будущие операционные убытки не отвечают определению обязательства и не соответствуют критериям признания резервов. Ожидание будущих операционных убытков является признаком возможного обесценения определенных активов, которое учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

##### Обременительные договоры

Если компания имеет обременительный договор (договор, неизбежные затраты по выполнению которого превышают предполагаемые выгоды), то настоящую обязанность по данному договору следует учитывать и оценивать как резерв. В тех случаях, когда договоры могут быть расторгнуты без выплаты компенсации, обязательство не возникает.

До формирования отдельного резерва на покрытие затрат по обременительным договорам следует определить убытки от обесценения активов по данному договору. Величина резерва должна представлять наименьшую величину из предполагаемой суммы штрафа за неисполнение компанией условий обременительного договора (в связи с расторжением договора) и затрат, связанных с выполнением такого договора.

Резервы, создаваемые при реорганизации

Реорганизация - это запланированная и контролируемая руководством программа, которая предусматривает значительные изменения направлений коммерческой деятельности или способа ведения коммерческой деятельности.

Ниже приведены примеры действий, которые представляют реорганизацию бизнеса:

- 1) продажа или прекращение определенного вида или сектора коммерческой деятельности;
- 2) закрытие предприятий в какой-либо стране или регионе или перевод деятельности из одной страны или региона в другую;
- 3) изменения структуры управления бизнесом;
- 4) фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное влияние на характер и направление деятельности.

Традиционное обязательство по реорганизации возникает только в том случае, когда компания:

1. Имеет подробный официально утвержденный план реорганизации, в котором, как минимум отражено:

- 1) реорганизуемое направление деятельности или его часть;
- 2) основные регионы, где предполагается изменить деятельность;
- 3) местонахождение, выполняемые производственные функции и соответствующее число работников, которым будет выплачена компенсация в связи с сокращением;
- 4) предполагаемые расходы;
- 5) сроки реализации плана реорганизации.

2. Сформировала ожидания других лиц о проведении реорганизации, начав выполнять план или обнародовав его основные характеристики.

Свидетельством того, что компания приступила к выполнению плана реорганизации, может быть:

- демонтаж оборудования предприятия;
- продажа активов;
- обнародование основных характеристик плана реорганизации.

Решение руководства компании о проведении реорганизации, принятое до отчетной даты, не приводит к возникновению традиционного обязательства на отчетную дату, за исключением тех случаев, когда еще до отчетной даты компания:

- 1) начала выполнять план реорганизации; или
- 2) обнародовала основные характеристики плана по проведению реорганизации компании .

Резерв на покрытие затрат по реорганизации создается только в том случае, когда соблюдаются установленные критерии.

В резерв по реорганизации следует включать только прямые расходы, которые обусловлены реорганизацией и не связаны с продолжением деятельности компании.

В резерв по реорганизации не включаются расходы на:

- 1) переподготовку или перевод персонала, остающегося в компании;
- 2) маркетинг; или

3) инвестиции в новые системы управления и дистрибьюторские сети.

Такие расходы относятся к будущей коммерческой деятельности, и не являются обязательствами, отражаемыми в бухгалтерском балансе.

Признание резервов

Резерв подлежит признанию, если:

- 1) компания имеет настоящее обязательство, юридическое или традиционное;
- 2) вероятно (т.е. скорее да, чем нет) потребуется выплатить некоторую сумму средств;
- 3) обязательство можно оценить.

Если указанные условия не выполняются, то резерв не создается.

Настоящее обязательство

В большинстве случаев можно установить, приведет ли прошлое событие к возникновению настоящего обязательства или нет. Часто это происходит в судебном порядке. К рассмотрению могут приниматься дополнительные свидетельства, полученные в связи с событиями, имевшими место после отчетной даты. На их основе:

- 1) при подтверждении существования настоящего обязательства на отчетную дату компания создает резерв (при условии соблюдения вышеуказанных критериев);
- 2) при подтверждении отсутствия настоящего обязательства на отчетную дату компания раскрывает в финансовой отчетности сведения об условном обязательстве, за исключением тех случаев, когда выплата средств маловероятна.

Прошрое событие - основание для создания резерва

Событие, которое приводит к возникновению обязанности заплатить деньги, называется обязывающим событием. При наличии обязывающего события компания не имеет альтернативы исполнению обязанности. Это имеет место только:

- 1) когда исполнение обязанности может быть присужденным по закону; или
- 2) в случае традиционного обязательства, - когда событие создает ожидания, что компания выплатит денежные средства.

При создании резерва должны приниматься во внимание только те обязательства, которые возникают в результате прошлых событий, не связанных с будущими действиями компании, т.е. с будущей коммерческой деятельностью. Примерами таких обязательств могут служить штрафные санкции или затраты по очистке и возмещению экологического ущерба, так как оба обязательства обуславливают необходимость выплат денежных средств независимо от будущих действий компании. Аналогичным образом, создается резерв по затратам на консервацию или ликвидацию нефтедобывающей установки или атомной электростанции, связанным с возмещением уже причиненного ущерба.

Будущие операционные расходы не являются обязательством. Их следует отражать в будущих отчетных периодах.

Вероятная уплата по обязательствам и класс обязательств

Чтобы обязательство было признано в финансовой отчетности, необходимо не только наличие настоящего обязательства, но и высокой вероятности выплаты по нему. При наличии нескольких аналогичных обязательств, например, по гарантийному обслуживанию или по другим аналогичным договорам, вероятность выплаты определяется путем рассмотрения данного класса обязательств в целом. Несмотря на то, что вероятность погашения обязательства по отдельной статье может быть мала, вполне вероятно необходимость выплаты по классу обязательств в целом. Если это так, то необходимо создать резерв (при условии соблюдения других критериев).

Величина резерва

Величина резерва, должна соответствовать наиболее адекватной оценке расходов, требуемых для погашения обязательства по состоянию на отчетную дату.

Резерв - сумма, которая могла бы быть уплачена при исполнении обязательства по состоянию на отчетную дату, или при его передаче третьей стороне на указанную дату. Расчет суммы резерва выполняется на основе профессионального суждения руководства с

учетом опыта по аналогичным операциям и, в некоторых случаях, по результатам заключения независимых экспертов. Дополнительными основаниями для расчетов могут служить события, произошедшие после отчетной даты. Когда оценивается величина резерва по группе статей, то обязательство определяется исходя из их «предполагаемой стоимости». Размер резерва зависит от степени вероятности убытков. Если возможно несколько равновероятных вариантов развития событий, то в расчет принимается среднее значение соответствующих им оценок резерва. Когда невозможно дать надежную оценку резерва, то предполагается обязательство, которое не может быть учтено. Такое обязательство признается условным и раскрывается в финансовой отчетности.

При оценке единичного обязательства самый вероятный вариант развития событий и будет наилучшей его оценкой.

Прибыль от предполагаемого выбытия активов при оценке резерва не учитывается.

Сумма резерва оценивается до налогообложения.

При оценке суммы резерва следует принимать во внимание существующие риски и неопределенность. Риск указывает на возможность различных вариантов развития событий. Корректировка с учетом риска может увеличить оценку обязательства. Здесь необходима осторожность, чтобы не допустить завышения величины дохода или активов, или занижения расходов или обязательств. Неопределенность не является основанием для формирования неоправданно больших резервов или для преднамеренного завышения суммы обязательств.

Когда влияние временной стоимости денег на оценку резерва существенно, то величину резерва следует дисконтировать с использованием доналоговой ставки дисконтирования.

Влияние будущих событий на величину резерва

Будущие события, которые могут повлиять на величину обязательства, следует учесть в расчете резерва, если имеются убедительные доказательства, что такие события произойдут. При расчете резерва рекомендуется учитывать предполагаемое снижение затрат на основе имеющегося опыта. Например, при оценке существующего обязательства принимается во внимание влияние возможного принятия нового законодательства, только когда определенность принятия такого законодательства исключительно высока.

Возмещение резерва

Возмещение расходов, требующихся для уплаты по обязательству, может поступать в исполнение договоров страхования, положений договора, гарантирующих возмещение ущерба, или гарантийных обязательств поставщиков. Компания должна:

1) учитывать возмещение только при наличии исключительно высокой определенности поступления такого возмещения. Сумма, учитываемая как возмещение, не должна превышать величину созданного резерва;

2) отражать возмещение как отдельный актив. В отчете о прибылях и убытках расход, связанный с созданием резерва, может быть представлен в оценке нетто (за вычетом причитающегося возмещения).

2. Условные обязательства

Общие положения

Напомним, условное обязательство - это:

1) возможное обязательство, которое возникает в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено тем, произойдут или нет неопределенные будущие события; или

2) настоящее обязательство, возникающее в результате прошлых событий, но не отраженное в бухгалтерском учете в связи с тем, что:

- маловероятно, что потребуется уплатить по обязательству; или
- величина обязательства не может быть определена.

Условное обязательство в бухгалтерском балансе не отражается. Информацию об условном обязательстве следует раскрыть в примечаниях к финансовой отчетности, за исключением тех случаев, когда уплата по обязательству маловероятна.

#### Взаимосвязь резервов и условных обязательств

Все резервы являются условными фактами ввиду неопределенности сроков их исполнения и величины. В данном контексте понятие «условный» используется в отношении обязательств и активов, не отражаемых в бухгалтерском балансе, так как их существование будет подтверждено тем, произойдут или нет неопределенные будущие события.

Кроме того, понятие «условное обязательство» используется применительно к обязательствам, которые не отвечают соответствующим критериям признания. МСФО (IAS) 37 проводит разграничение между:

1) резервами, которые учитываются как обязательства, так как они являются настоящими обязательствами, и уплата по ним вероятна; и

2) условными обязательствами, которые не отражаются в бухгалтерском балансе как обязательства, так как они представляют собой:

- возможные обязательства, исходя из того, что наличие таких обязательств еще только предстоит подтвердить; или

- обязательства, которые не отвечают критериям признания, установленным МСФО (IAS) 37, так как маловероятно, что потребуется уплата, или невозможно оценить величину обязательства.

Условные обязательства необходимо постоянно анализировать на предмет определения вероятности уплаты. Если становится вероятным, что потребуется уплата по статье, которая ранее характеризовалась как условное обязательство, то в финансовой отчетности следует отразить резерв за тот период, в котором уплата стала вероятной.

Совместное обязательство и обязательство с отдельной ответственностью должников

Когда компания имеет совместное обязательство и обязательство с отдельной ответственностью должников, то та часть обязательства, по которой будут уплачивать другие стороны, отражается как условное обязательство. Компания учитывает резерв по обязательству, по которому уплата вероятна, без учета участия других сторон. Другая сторона совместного обязательства может или возместить суммы, уплаченные компанией, или оплатить свою часть долга напрямую. В большинстве случаев компания будет отвечать по обязательству в целом, соответственно, при финансовой несостоятельности третьей стороны она должна будет выплатить полную сумму долга. Резерв создается на полную сумму обязательства, а отдельный актив по возмещению учитывается тогда, когда получение возмещения становится высоковероятным.

Возможна ситуация, когда компания не является ответственной по спорным суммам, если организация, выступающая стороной в совместном обязательстве, оказывается неспособной уплатить по своей части обязательства. В таком случае компания не имеет обязательства по таким суммам, и они не подлежат включению в сумму резерва.

### 3. Условные активы

#### Общие положения

Условные активы возникают в результате незапланированных событий, которые создают возможность получения экономических выгод. Информация об условном активе раскрывается в финансовой отчетности, когда вероятно получение будущих экономических выгод.

Примером условного актива может служить сумма судебного иска, когда результат судебного разбирательства является неопределенным, но, вероятнее всего, окажется в пользу компании.

Условный актив представляет забалансовую категорию, поскольку доход может быть никогда не получен.

Когда получение дохода характеризуется исключительно высокой степенью определенности, то соответствующий актив не является условным, и доход следует учитывать.

Раскрытие информации о резервах, условных обязательствах и условных активах

По каждому классу резервов компания обязана раскрывать следующую информацию:

- 1) балансовую стоимость на начало и на конец отчетного периода;
- 2) дополнительные резервы, созданные в отчетном периоде, включая увеличение существующих резервов;
- 3) использованные суммы, т.е. суммы, выплаченные за счет резерва в течение отчетного периода для покрытия понесенных расходов;
- 4) неиспользованные суммы, компенсированные в течение отчетного периода;
- 5) наращение в течение отчетного периода дисконтированной суммы резервов, в связи с приближением периода вероятной уплаты, а также вследствие изменения ставки дисконтирования.

Сравнимую информацию за предыдущие отчетные периоды приводить не требуется.

Компания по каждому классу условных обязательств должна раскрывать следующую информацию:

- 1) краткое описание характера обязательства и предполагаемые сроки соответствующих выплат;
- 2) признаки, указывающие на неопределенность величины или сроков уплаты, а также основные допущения в отношении будущих событий; и
- 3) величину предполагаемого возмещения с указанием величины актива, отражающего такое возмещение.

За исключением случаев, когда уплата по обязательствам маловероятна, компания должна раскрывать по каждому классу условных обязательств на отчетную дату характер условного обязательства и, если это целесообразно:

- 1) оценку его финансовых последствий для компании;
- 2) признаки, указывающие на неопределенность, связанную с величиной или сроками уплаты;
- 3) возможности получения какого-либо возмещения.

При определении, какие именно резервы или условные обязательства могут быть объединены в класс, необходимо рассмотреть, достаточно ли однороден характер статей для такой группировки. Таким образом, можно объединять в один класс суммы резервов по гарантийным обязательствам, предоставляемым по различным видам товаров. В то же время было бы неприемлемым отражать как единый класс резервы по гарантийным обязательствам и резервы на выплаты по судебным искам.

При высокой вероятности получения экономических выгод компания должна давать краткое описание характера условных активов по состоянию на отчетную дату, а также, если это целесообразно, оценку их на финансовое положение компании. Важно, чтобы раскрытие информации по условным активам не создавало впечатление очевидности получения дохода.

В тех случаях, когда какая-либо информация не раскрывается ввиду нецелесообразности, данный факт следует отметить. Раскрытие всей информации или ее части может серьезно ухудшить положение компании в спорах с другими сторонами по поводу резерва, условного обязательства или условного актива. В подобных случаях у компании нет необходимости раскрывать информацию, однако следует дать описание общего характера спора, наряду с указанием факта и причин, обусловивших то, что информация не была раскрыта.

## МСФО (IAS) 17 «Аренда»

Задача МСФО 17 - определяет порядок учета и отражения в финансовой отчетности вопросов аренды.

### Сфера применения

МСФО 17 предусматривает порядок учета финансовой аренды аналогичный тому, который применяется в отношении приобретения актива, как если бы это приобретение происходило за счет заемных средств. Арендванный актив отражается в бухгалтерском балансе даже в том случае, если арендатор им не владеет.

МСФО 17 применяется для учета всех видов аренды, за исключением:

1) аренды, связанной с добычей или использованием полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;

2) лицензионных соглашений в отношении таких объектов, как художественные фильмы, видео записи, театральные постановки, рукописи, патенты и авторские права.

Методы оценки активов, приведенные в МСФО 17 не применяется в отношении:

1) объектов собственности, находящихся в распоряжении арендатора, которые учитываются как инвестиционная собственность (МСФО 40 «Инвестиционная собственность»);

2) инвестиционной собственности, предоставляемой арендодателем по операционной аренде (МСФО 40);

3) биологических активов, находящихся в распоряжении арендатора по договору финансовой аренды (МСФО 41 «Сельское хозяйство»),

4) биологических активов, предоставляемых арендодателем по операционной аренде (МСФО 41).

МСФО 17 применяется к договорам, которые предусматривают передачу права на использование активов, даже если договора предоставляют арендодателю возможность предоставлять услуги, связанные с техническим обеспечением и обслуживанием указанных активов.

МСФО 17 не применяется к договорам на предоставление услуг, которые не предусматривают передачу права на использование актива от одной стороны другой.

### Основные определения

Аренда оформляется договором, в соответствии с которым арендодатель предоставляет арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на арендную плату.

Арендодатель - это собственник арендуемых объектов, который предоставляет их пользователю, или «арендатору».

Арендатор использует арендованные объекты и регулярно производит оплату аренды.

Финансовая аренда предусматривает передачу практически всех рисков и вознаграждений, связанных с использованием актива от арендодателя арендатору. Со временем право собственности на арендуемый актив может передаваться или не передаваться арендатору.

Операционная аренда - это аренда, не являющаяся финансовой арендой.

Нерасторжимая аренда - это аренда, которая может быть расторгнута только:

1) при наступлении каких-либо внешних непредвиденных (форс-мажорных) обстоятельств;

2) с разрешения арендодателя;

3) при заключении арендатором нового договора по аренде того же самого или аналогичного актива с тем же самым арендодателем, или

4) после выплаты арендатором суммы такого крупного размера, что вероятность того, что аренда когда-либо будет расторгнута, ничтожно мала.

Начало срока аренды - это дата, с которой арендатор может использовать арендуемый актив. По состоянию на указанную дату:

- 1) аренда классифицируется или как операционная, или как финансовая аренда; и
- 2) в случае финансовой аренды суммы, подлежащие отражению в начале срока аренды, должны быть четко определены.

Срок аренды - период, на который арендатор заключил договор аренды актива (и в течение которого аренда не подлежит расторжению), наряду с какими-либо последующими периодами, в течение которых арендатор имеет право выбора продолжить аренду актива, внося дальнейшую оплату или без таковой. При этом должна существовать вероятность того, что арендатор реализует этот выбор.

Минимальные арендные платежи - это платежи в течение срока аренды, которые обязан внести арендатор, исключая пропорциональную арендную плату, расходы по предоставлению услуг и налоги, подлежащие оплате и возмещению арендодателю, а также:

- 1) для арендатора - любые суммы, гарантируемые арендатором или связанной стороной; или
- 2) для арендатора - ликвидационная стоимость, гарантированная арендодателю:
  - арендатором;
  - стороной, связанной с арендатором; или
  - третьей стороной, не связанной с арендодателем.

Если у арендатора есть возможность приобрести актив по привлекательной цене по окончании аренды, то минимальная арендная плата будет включать стоимость приобретения актива по указанной цене.

Срок полезной службы - это:

- а) период времени, в течение которого предполагается использовать актив в хозяйственной деятельности одни или более пользователей;
- б) количество продукции, которое предполагается получить от актива.

Срок полезной службы - это предполагаемый оставшийся период времени, в течение которого организация ожидает получить экономические выгоды от актива.

Гарантированная ликвидационная стоимость - это:

- 1) для арендатора - та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной стороной;
- 2) для арендодателя - та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или надежной третьей стороной.

Негарантированная ликвидационная стоимость - это та часть ликвидационной стоимости арендуемого актива, которая не гарантируется.

Первоначальные прямые расходы - это дополнительные расходы, которые непосредственно связаны с проведением переговоров и оформлением договора аренды, кроме случаев, когда подобные расходы понесены арендодателем - производителем или дилером.

Валовые инвестиции в аренду - это сумма:

- 1) минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем по договору финансовой аренды; и
- 2) негарантированной ликвидационной стоимости.

Чистые инвестиции в аренду - это валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с учетом процентной ставки, используемой для учета аренды.

Неполученный финансовый доход - это разница между валовыми инвестициями в аренду и чистыми инвестициями в аренду.

Процентная ставка, используемая для учета аренды - это ставка дисконта, которая в начале аренды равна между текущей стоимостью (1) минимальных арендных платежей и (2) негарантированной ликвидационной стоимости и суммой 1) справедливой стоимости арендуемого актива и 2) первоначальных прямых расходов арендодателя.

Арендные платежи включают оплату стоимости арендуемого актива, а также финансовые платежи. Финансовый платеж - это произведение процентной ставки и фактической стоимости актива.

Ставка процента на заемный капитал - ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде или, если такую ставку определить невозможно, то ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить за заемные средства, полученные на такой же срок и при том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.

Пропорциональная арендная плата - это дополнительные арендные платежи, рассчитываемые в виде процентного соотношения, например, от объема будущих продаж, будущего использования, а также от будущих индексов цен, будущих рыночных процентных ставок.

Покупка в рассрочку. Аренда может быть представлена договором, который предоставляет арендатору возможность приобрести актив за дополнительную плату. Указанный тип договоров представляет покупку в рассрочку.

#### Классификация аренды

Классификация аренды основывается на том, в какой степени риски и вознаграждения от арендуемого актива относятся к арендодателю или арендатору. Риски заключаются в возможности образования убытков в результате простоя производственных мощностей, технологической отсталости и изменения экономических условий. Вознаграждения связаны с ожидаемой прибылью от хозяйственной деятельности в течение срока полезной службы актива, а также в связи с увеличением его ликвидационной стоимости.

Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она предусматривает передачу арендатору практически всех рисков и вознаграждений, связанных с владением активом.

Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не предусматривает передачу арендатору практически всех рисков и вознаграждений от владения активом.

Применение приведенных выше определений по отношению к арендодателю и арендатору может привести к тому, что одна и та же аренда классифицируется ими по-разному.

Классификация аренды в большей степени зависит от сущности операции аренды, нежели от формы заключенного договора. Примерами ситуаций, в которых обычно аренда рассматривается как финансовая аренда, могут служить:

- 1) аренда предусматривает передачу права собственности на актив арендатору по окончании срока аренды;
- 2) арендатор имеет возможность приобрести актив по привлекательной цене;
- 3) срок аренды составляет основную часть срока полезной службы актива, даже если право собственности не передается (>75%);
- 4) текущая стоимость суммы минимальных арендных платежей почти полностью покрывает справедливую стоимость арендуемого актива (>90%);
- 5) арендуемые активы имеют настолько специальное назначение, что без значительных модификаций их может использовать только данный арендатор.

(Вышеуказанные процентные показатели приведены из Общепринятых принципов бухгалтерского учета ГААП США. МСФО не устанавливает конкретных показателей в данной области.)

Дополнительные признаки, которые также указывают на возможность классификации аренды как финансовой аренды, представлены следующими случаями:

- 1) если арендатор вправе расторгнуть договор аренды, то убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, покрываются арендатором;
- 2) возникновение прибыли или убытка в результате изменения справедливой стоимости находящегося у арендатора актива в сравнении с его ликвидационной

стоимостью (например, в форме скидки с величины арендной платы, эквивалентной большей части поступлений от продажи актива по окончании аренды);

3) у арендатора есть возможность продлить аренду на новый срок по ставке, которая значительно ниже рыночной.

Если аренда не предполагает передачу практически всех рисков и вознаграждений от обладания активом, она классифицируется как операционная аренда.

Аренда классифицируется в начале срока аренды. Если арендатор и арендодатель достигают соглашения об изменении условий аренды в такой степени, что это изменит классификацию аренды, то пересмотренная аренда учитывается в соответствии с новыми условиями договора аренды. Однако, изменения в оценках срока полезной службы, ликвидационной стоимости арендованного актива или вызванные неплатежеспособностью арендатора не приводят к пересмотру классификации аренды.

#### Аренда земли и зданий

Для целей классификации аренды земля и здания рассматриваются отдельно как элементы аренды. Так как земля имеет неограниченный срок полезной службы, то данный элемент обычно классифицируется как операционная аренда, если только не предполагается передать право собственности арендатору. Элемент «здания» классифицируется как финансовая или операционная аренда в зависимости от условий договора.

В целях классификации и учета аренды земли и зданий минимальные арендные платежи (включая единовременные платежи в начале срока аренды) разделяются по элементам «земля» и «здания» пропорционально их относительной справедливой стоимости в общей стоимости аренды. Платеж, связанный с получением права операционной аренды, представляет авансовые арендные платежи, которые амортизируются в течение срока аренды исходя из получаемых экономических выгод.

Если арендные платежи не могут быть разграничены надлежащим образом между двумя элементами, то вся аренда классифицируется как финансовая аренда или как операционная аренда. Если право собственности на оба элемента предполагается передать арендатору, то оба элемента классифицируются как финансовая аренда.

#### Отражение аренды в финансовой отчетности арендатора

##### Финансовая аренда

##### Первоначальное признание

В начале срока аренды арендатор должен отразить финансовую аренду как актив (в качестве арендованного объекта) и обязательство (обязательство по аренде) в своем бухгалтерском балансе в оценке по справедливой стоимости арендованного объекта или по текущей стоимости минимальных арендных платежей, если она меньше справедливой стоимости. Обычно величина арендного обязательства равна справедливой стоимости арендуемого объекта. Если оценка обязательства принимается в сумме минимальных арендных платежей, его следует представлять в виде элементов займа: основной суммы и процентов. Расчет текущей стоимости минимальных арендных платежей приводит к выделению процентного компонента арендных платежей. Указанный расчет подразумевает использование ставки дисконтирования.

Ставка дисконтирования, применяемая при расчете текущей стоимости минимальных арендных платежей, является процентной ставкой, используемой для учета аренды (если этот показатель известен). При невозможности ее расчета следует использовать процентную ставку арендатора по заемным средствам.

Первоначальные прямые расходы арендатора, такие как проведение переговоров с арендодателем и оформление договора аренды, прибавляются к сумме, отражаемой как актив. Указанные расходы встречаются достаточно редко или не являются существенными, за исключением расходов, связанных с арендой земли и зданий.

Аренда отражается в учете исходя из ее экономической сущности, а не только юридической формы. Хотя арендатор может и не получить право собственности на

арендуемый актив при финансовой аренде, он получает экономическую выгоду от арендуемого актива в течение большей части срока его полезной службы, в обмен выплачивая справедливую стоимость актива и соответствующие финансовые расходы.

Данный подход является важным инновационным моментом для большинства систем бухгалтерского учета различных стран. Большинство учетных систем не признают отражение в бухгалтерском балансе активов и обязательств, которые не находятся в собственности компании и по которым не возникло юридическое обязательство. При финансовой аренде арендатор контролирует актив, который он отражает в бухгалтерском балансе, но не является его собственником. Отсутствие права собственности указывается в примечаниях к финансовой отчетности в разделе, где приводится дополнительная информация о финансовой аренде.

При отражении актива показывается соответствующее ему обязательство по выплате будущих арендных платежей.

Если такие операции по аренде не отражаются в бухгалтерском балансе арендатора, то активы и обязательства компании оказываются недооцененными, что приводит к искажению показателей отчетности.

В начале срока аренды актив и обязательство по будущим арендным платежам обычно отражаются в бухгалтерском балансе одной и той же суммой, за исключением случаев, когда первоначальные прямые расходы арендатора по аренде прибавляются к сумме, отражаемой как актив.

Оценка в последующие отчетные периоды

Арендные платежи подлежат разграничению на финансовые расходы и уменьшение суммы непогашенных обязательств. Финансовые расходы следует признавать в каждом отчетном периоде в течение срока аренды для того, чтобы обеспечить постоянную величину процентной ставки по остающейся величине обязательства.

Большинство арендных платежей остаются неизменными в течение аренды. В начале аренды большую часть платежей составляют проценты, а погашение основной суммы является небольшим элементом. По мере продолжения аренды повышается доля выплат по основной сумме долга, а доля процентов уменьшается.

Основная сумма долга уменьшается. Соответственно, при постоянной процентной ставке каждый месяц выплачивается все меньшая сумма процентов.

График платежей, в котором произведено деление суммы уплачиваемых процентов и основной суммы долга, обычно предлагается арендодателем. В обратном случае, при распределении стоимости всех элементов арендных платежей между периодами в течение срока аренды, арендатор может составить предварительный график в целях упрощения расчетов, зная итоговые показатели по расходам и всем элементам аренды.

Пропорциональная арендная плата может отражаться как расход в периоде, когда она была понесена.

Амортизационная политика в отношении активов, находящихся в финансовой аренде

Финансовая аренда приводит к образованию расходов на амортизацию по арендованным активам, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Амортизационная политика в отношении арендованных активов должна соответствовать применяемой в отношении активов, находящихся в собственности компании, амортизация должна рассчитываться в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» или МСФО 38 «Нематериальные активы».

При наличии достаточной определенности в отношении того, что арендатор получит право собственности по окончании срока аренды, периодом предполагаемого использования следует признать срок полезной службы актива. В обратном случае актив амортизируется в более короткий срок из срока аренды и своего срока полезной службы. (Срок полезной службы не может быть более продолжительным, чем срок аренды, так как

актив должен быть возвращен арендодателю по окончании аренды, если не предполагается передача права собственности).

Сумма расходов на амортизацию актива и финансовых расходов за отчетный период редко совпадает с суммой расходов на выплату арендной платы за указанный период, соответственно, нельзя признавать расходы на выплату арендной платы как расход. Поэтому, вероятность того, что оценка арендуемого актива и величина соответствующего обязательства будут равны после начала срока аренды ничтожно мала.

Для определения степени обесценения арендованного актива компания-арендатор руководствуется МСФО 36 «Обесценение активов».

Раскрытие информации о финансовой аренде в отчетности арендатора

В отношении финансовой аренды арендаторы обязаны раскрывать в отчетности следующую информацию:

1) по каждой группе активов - чистую балансовую стоимость по состоянию на отчетную дату.

2) выверку между общей суммой минимальных арендных платежей по состоянию на отчетную дату и их текущей стоимостью. Помимо этого, организация обязана раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей по состоянию на отчетную дату, а также их текущую стоимость по каждому из следующих периодов:

- до одного года;
- в период между одним годом и пятью годами;
- по истечении пяти лет.

3) условную арендную плату, отражаемую как расход в отчетном периоде.

4) общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые предполагается получить в рамках нерасторжимой субаренды, по состоянию на отчетную дату.

5) общее описание существенных положений договора аренды, в том числе:

- основания для определения пропорциональной арендной платы;
- возможность и условия возобновления аренды или возможности приобретения арендуемого объекта в собственность, а также положения, регламентирующие повышение арендной платы;
- ограничения, установленные договором аренды, в частности, в отношении дивидендов, дополнительной задолженности и продления срока аренды.

Операционная аренда

Первоначальное признание

Арендные платежи по операционной аренде должны учитываться в качестве расходов в течение срока аренды по мере их возникновения, если другой способ отнесения расходов не является более целесообразным.

Раскрытие информации об операционной аренде в отчетности арендатора

В отношении операционной аренды арендаторы обязаны раскрывать следующую информацию:

1) общую сумму будущих минимальных арендных платежей в рамках нерасторжимой операционной аренды по каждому из следующих периодов:

- до одного года;
- в период между одним годом и пятью годами;
- по истечении пяти лет.

2) общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые предполагается получить в рамках нерасторжимой субаренды по состоянию на отчетную дату.

3) платежи по аренде и субаренде, признанные как расход в отчетном периоде, обособленно указывая суммы по минимальным арендным платежам, пропорциональной арендной плате и платежам по субаренде.

- 4) общее описание существенных положений договора аренды, в том числе:
- основания для определения условной арендной платы;
  - возможность и условия возобновления аренды или возможности приобретения арендуемого объекта в собственность, а также положения, регламентирующие повышение арендной платы;
  - ограничения, установленные договором аренды, в частности, в отношении дивидендов, дополнительной задолженности и продления периода аренды.

Отражение аренды в финансовой отчетности арендодателей

Финансовая аренда

Первоначальное признание

Арендодатель обязан учитывать активы, переданные на условиях финансовой аренды, в своем бухгалтерском балансе и представлять их как дебиторскую задолженность в сумме, равной величине чистых инвестиций в аренду. Дебиторская задолженность по финансовой аренде отражается арендодателем в сумме основной суммы долга с учетом начисленных процентов (финансового дохода) за минусом полученной оплаты от арендаторов.

Арендодатели часто несут первоначальные расходы, которые включают такие суммы, как комиссионные расходы, плату за юридические услуги, а также внутренние расходы, непосредственно связанные с ведением переговоров и оформлением договора аренды. К таким расходам не относятся общие накладные расходы, например, расходы, которые несет отдел продаж компании.

В отношении финансовой аренды (кроме аренды с участием арендодателя - производителя или дилера), первоначальные прямые расходы уменьшают первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и, соответственно, уменьшают сумму дохода, учитываемую в течение срока аренды. Таким образом, эти расходы распределяются на весь период аренды, а не отражаются сразу же в качестве расхода.

Процентная ставка, используемая при учете аренды, определяется с учетом включения первоначальных прямых расходов в дебиторскую задолженность по финансовой аренде. Расходы, понесенные арендодателем-производителем или дилером в связи с ведением переговоров и оформлением договора аренды, не включаются в сумму первоначальных прямых расходов. Они учитываются как расход в начале срока аренды.

Оценка в последующие периоды

Признание финансового дохода должно отражать постоянную норму прибыли на чистые инвестиции арендодателя в финансовую аренду. Большая часть поступлений от аренды остаются неизменными в течение срока аренды. Основная сумма долга с течением срока аренды уменьшается. Соответственно, при постоянной процентной ставке арендодатель каждый месяц получает все меньшую сумму процентов в абсолютном выражении.

Финансовый доход, как правило, распределяется на систематической основе в течение всего срока аренды. Такое распределение дохода обусловлено установленной постоянной нормой прибыли на чистые инвестиции в финансовую аренду.

Ежемесячно арендодатель в учете дебетует счет дебиторской задолженности и кредитует счет учета финансовых доходов по процентам.

Арендные платежи, полученные в отчетном периоде, исключая затраты по обслуживанию, уменьшают дебиторскую задолженность в части как основной суммы долга, так и начисленного финансового дохода.

Предполагаемая негарантированная ликвидационная стоимость, используемая при расчете валовых инвестиций в аренду, подлежит регулярному пересмотру. При уменьшении негарантированной ликвидационной стоимости пересматривается распределение финансового дохода между отчетными периодами в течение срока аренды, а уменьшение накопленных сумм дохода признается немедленно.

Арендодатель-производитель или арендодатель-дилер должен признавать прибыль или убыток от продаж в соответствии с принятой учетной политикой. При использовании искусственно заниженной процентной ставки, исходя из которой арендатор произведет начисление финансовых расходов по аренде, арендодатель должен учесть прибыль от продаж в сумме, которая была бы получена с учетом взимания процентов по рыночным ставкам. Таким образом, величина процентного дохода отражается арендодателем исходя из существующей рыночной процентной ставки.

Производители и дилеры часто предлагают клиентам возможность выбора: приобрести или арендовать актив. Финансовая аренда актива обеспечивает получение двух видов дохода для арендодателя-производителя или арендодателя-дилера:

- 1) прибыль, эквивалентную той, которая была бы получена в результате продажи арендуемого актива по обычной продажной цене;
- 2) финансовый доход в течение срока аренды.

Выручка от продаж, признаваемая производителем или дилером в начале срока аренды, является справедливой стоимостью актива или текущей стоимостью минимальных арендных платежей (если данный показатель ниже справедливой стоимости), рассчитанной с использованием рыночной процентной ставки.

Себестоимость продаж, признанная в начале срока аренды, представляет фактической стоимостью арендованного актива или его балансовой стоимостью (если последняя отличается от фактической стоимости арендованного актива) за вычетом дисконтированной величины негарантированной ликвидационной стоимости.

Расходы, понесенные арендодателем-производителем или арендодателем-дилером в связи с проведением переговоров и оформлением договора финансовой аренды, признаются в отчетном периоде, в котором началась аренда, так как они в большей степени связаны с получением прибыли от продаж, чем с финансовым доходом.

Раскрытие информации о финансовой аренде в отчетности арендодателя

Арендодатели обязаны раскрывать следующую информацию о финансовой аренде:

- 1) выверку между валовыми инвестициями в аренду по состоянию на отчетную дату и текущей (дисконтированной) стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на отчетную дату. Арендодатель обязан дополнительно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и о дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на отчетную дату с разбивкой по каждому из следующих периодов:

- до одного года;
- в период между одним годом и пятью годами;
- по истечении пяти лет.

2) Неполученный финансовый доход.

3) величина негарантированной ликвидационной стоимости на отчетную дату.

4) накопленная безнадёжная дебиторская задолженность по минимальным арендным платежам.

5) пропорциональная арендная плата, признанная как доход в отчетном периоде.

6) общее описание существенных условий договора аренды.

Также целесообразно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду за вычетом неполученного финансового дохода по новому направлению бизнеса в течение отчетного периода за вычетом сумм по расторгнутым арендным договорам.

Операционная аренда

Первоначальное признание

Арендодатель обязан представлять активы, переданные на условиях операционной аренды, в бухгалтерском балансе по соответствующей статье.

Доход арендодателя по операционной аренде должен признаваться равномерно в течение срока аренды, если только другой способ учета дохода не является более целесообразным.

Расходы, в том числе, на амортизацию, по сданным в аренду активам, признаются как расход. Доход от аренды (исключая поступления от арендатора за предоставление услуг, таких как страхование и техническое обслуживание) признается равномерно в течение срока аренды, даже если денежные поступления производились неравномерно.

Первоначальные прямые расходы, понесенные арендодателем при ведении переговоров и оформлении операционной аренды, должны включаться в балансовую стоимость арендуемого актива и учитываться как расход в течение срока аренды на той же самой основе, что и доход от аренды.

Сданные в аренду активы должны амортизироваться так же, как и аналогичные по характеру использования и выполняемым функциям активы, а расходы на амортизацию должны рассчитываться в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 38 «Нематериальные активы».

Для определения степени обесценения арендованного актива организация применяет МСФО 36.

Раскрытие информации об операционной аренде в отчетности арендодателя

Арендодатели обязаны раскрывать следующую информацию по операционной аренде:

1) общую сумму будущих минимальных арендных платежей в рамках нерасторжимой операционной аренды по каждому из следующих периодов:

- до одного года;
- в период между одним годом и пятью годами;
- по истечении пяти лет.

2) общую сумму пропорциональной арендной платы, признанной как доход в отчетном периоде.

3) общее описание основных положений договора аренды.

Помимо этого, в отношении активов, арендуемых на условиях операционной аренды, к арендодателям применяются требования МСФО 32, МСФО 16, МСФО 36, МСФО 38, МСФО 40 и МСФО 41, регламентирующих раскрытие информации.

Операции по продаже и обратной аренде

Операции по продаже и обратной аренде предусматривают продажу актива и обратную аренду того же самого актива. Арендные платежи и продажная цена обычно являются взаимозависимыми величинами. Порядок учета операций по продаже и обратной аренде зависит от вида соответствующей аренды.

Если операция по продаже и обратной аренде предусматривает финансовую аренду, то превышение поступлений от продажи актива над его балансовой стоимостью не признается арендатором-продавцом одновременно как доход. Вместо этого, данную сумму следует учитывать как отложенную и амортизировать в течение срока аренды.

Если операция по продаже и обратной аренде предусматривает операционную аренду, и очевидно, что продажа совершена по справедливой стоимости, то возникающая прибыль или убыток признаются немедленно.

Если цена продажи ниже справедливой стоимости актива, то прибыль или убыток должны признаваться немедленно, за исключением случаев, когда убыток будет компенсирован за счет будущих арендных платежей, установленных на уровне ниже рыночных цен. В таком случае сумму убытка следует учитывать как отложенный убыток и списывать на убытки пропорционально поступающим арендным платежам в течение срока аренды.

Если справедливая стоимость продаваемого актива, в отношении которого предусмотрена обратная операционная аренда, оказывается меньше его балансовой стоимости, убыток от продажи подлежит признанию немедленно при условии, что данный убыток не компенсируется разницей между фактической величиной арендных платежей и рассчитанной исходя из рыночной ставки аренды (фактическая арендная плата ниже рыночной).

В отношении финансовой аренды в подобных корректировках нет необходимости, если только не было обесценения актива, а в таком случае балансовая стоимость уменьшается до возмещаемой суммы в соответствии с МСФО 36.

Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности арендаторов и арендодателей в равной степени применимы и к операциям по продаже и обратной аренде. Требование по описанию существенных условий договора аренды предусматривает раскрытие уникальных или необычных положений договора, определяющих особенности продажи и обратной аренды.

Операции по продаже и обратной аренде могут подпадать под критерии, предусматривающие раскрытие дополнительной информации в соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».

Финансовая аренда - методика бухгалтерского учета

1. Установите фактическую стоимость актива, включая первоначальные прямые расходы.

2. Определите срок полезной службы актива.

3. Определите метод амортизации и размер начислений в течение срока полезной службы актива.

4. Рассчитайте основную сумму займа и сумму процентов, подлежащих выплате в течение срока аренды.

5. Составьте график выплат, установив разграничение между выплатами основной суммы займа и процентов.

6. Рассчитайте сумму выплат по основной сумме займа в первый год, которая представляет краткосрочную часть обязательства по аренде.

7. Оставшиеся выплаты основной суммы займа представляют собой долгосрочную часть обязательства.

8. При осуществлении ежемесячных платежей соотносите их с графиком платежей, указанном в пункте (5), в целях разграничения между основной суммой долга и процентами. Отрадите по дебету финансовые расходы и основную сумму долга. Пересчитайте краткосрочные обязательства в соответствии с графиком.

9. Начисляйте ежемесячно амортизацию в соответствии с графиком.

При этом необходимо иметь в виду следующее:

1. Основная сумма займа будет или равной фактической стоимости актива или ниже нее. Если основная сумма ниже, то за учетную оценку следует принять текущую стоимость минимальных арендных платежей.

2. Активы и обязательства следует учитывать отдельно.

Если аренда заключена на 6 лет с возможностью дальнейшего приобретения, срок полезной службы составляет 10 лет, то после 6 лет обязательство будет погашено, а в оставшиеся 4 года по активу будет начисляться амортизация.

3. Каждый арендный платеж уменьшает долгосрочные обязательства до тех пор, пока не остаются только те платежи, которые должны быть внесены в течение 12 месяцев. Так как элемент «основная сумма долга» может различаться в зависимости от фактической суммы арендного платежа, то краткосрочную часть обязательства по аренде следует пересчитывать после каждого платежа.

4. Большинство арендных платежей в течение срока аренды остаются неизменными. В начале аренды большую часть платежей составляют проценты, а погашение основной суммы является небольшим элементом. По мере прохождения срока аренды повышается доля выплат по основной сумме долга, а доля процентов уменьшается. Основная сумма долга уменьшается, и, соответственно, при постоянной процентной ставке каждый месяц выплачивается все меньшая сумма процентов.

5. В документацию по аренде следует включить базовую информацию по основной сумме долга и процентов. График платежей, отражающий разграничение основной суммы

долга и финансовых расходов в разбивке по месяцам, обычно предоставляется арендодателем.

### Вопросы для обсуждения:

- Что понимается под запасами в МСФО?
- Что означает метод LCM, используется ли он в российской практике?
- В чем заключается сущность способа ФИФО и средневзвешенной стоимости?
- Что понимается под основными средствами в МСФО, перечислить основные их группы.
- Как формируется первоначальная стоимость основных средств по МСФО?
- Каковы варианты последующей оценки основных средств по МСФО?
- Перечислить методы амортизации основных средств по МСФО 16.
- Что такое справедливая стоимость объекта по МСФО?
- Пояснить сущность возмещаемой стоимости объекта по МСФО.
- Как определяется амортизируемая стоимость объекта по МСФО, сравнить с российской практикой.
- Что понимается под нематериальными активами по МСФО?
- Что такое деловая репутация компании?
- Каковы требования МСФО 38 к учету затрат на исследования и разработки?
- Что общего и различного в учете нематериальных активов по российским и международным стандартам?
- Что такое финансовая и операционная аренда по МСФО 17?
- Какие типы договоров подряда различаются по МСФО?
- Сопоставить учет запасов в России и по МСФО.
- Найти общее и различное в учете основных средств в российском и международном учете.

### Практическое задание:

Задания по учету в соответствии с МСФО основных средств и нематериальных активов организации

#### Задание 1

- Организация «Альфа» имеет:
- автомобиль,
  - компьютер,
  - калькулятор стоимостью 1000руб.,
  - право пользования программным продуктом,
  - земельный участок,
  - лицензия на производственную деятельность,
  - организационные расходы,
  - здание завода,
  - недостроенное здание, подлежащее сносу (не получено разрешение на достройку)
- Классифицировать объекты учета в соответствии с требованиями МСФО.

**Задание 2**

По договору с учредителями в счет вноса в Уставный капитал был внесен автомобиль, оцененный в 210 000руб. Рыночная цена на аналогичные автомобили составляет 180 000 руб. По какой оценке следует принять к учету автомобиль?

**Задание 3**

Приобретена фирма «Бета». Балансовая стоимость активов «Бета» за вычетом ее обязательств составляет 67 000руб. Рыночная стоимость активов «Бета» за вычетом ее обязательств составляет 69 000руб. Хозяину «Бета» уплачено 71 000руб. Оценить полученный актив.

**Задание 4**

Приобретен компьютер за 45 000ру. Как целесообразно в соответствии с МСФО определить срок полезного использования компьютера и метод начисления амортизации по нему?

**Задание 5**

По договору выполнены научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы по изготовлению нового вида оборудования. Затраты на НИР составили 180 000руб. Затраты на ОКР составили 70 000руб. В результате был изготовлен промышленный образец и заключен договор с организацией «Бета» на поставку ей образца и технологии производства. Как учесть образец? Какова его себестоимость?

**Задание 6**

Организация «Альфа» имеет:

Здание,

Земельный участок,

Деловая репутация,

Книги, брошюры,

Инвентарь стоимостью 9000руб.,

Пиломатериал для мебельной фабрики,

Организационные расходы,

Право использования технологии производства.

По каким из перечисленных объектов не начисляется амортизация в соответствии с МСФО?

**Задание 7**

Приобретена технология производства за 300 000руб. Через год выяснилось, что технология значительно устарела. Возможная цена продажи ее составляет 210 000руб., ценность дальнейшего использования составляет 250 000руб. начисленная амортизация за год составила 30 000 руб. Каковы действия бухгалтера согласно требованиям МСФО? По какой оценке объект должен быть отражен в отчетности?

## Задания по учету в соответствии с МСФО запасов организации

### Задание 1

Для производства оборудования в организацию «Альфа» поступили материалы, стоимостью 25000руб. (без НДС) по договору с поставщиком. Расходы по их доставке составили 3000руб. (без НДС), посреднические услуги оценены на сумму 2000руб. (без НДС). Однако полученные материалы в производстве использованы не были. На конец отчетного периода возможная цена продажи указанных материалов составила 29 000руб., расходы на их продажу могут составить 1000руб. По какой оценке следует отразить указанные материалы в финансовой отчетности согласно МСФО?

### Задание 2

Для производства оборудования в организацию «Альфа» поступили материалы, стоимостью 25000руб. (без НДС) по договору с поставщиком. Расходы по их доставке составили 3000руб. (без НДС), посреднические услуги оценены на сумму 2000руб. (без НДС). Для оплаты материалов в банке был получен кредит на сумму 30 000руб. под 20%. Указанный кредит был использован для предоплаты материалов. По какой оценке следует отразить полученные материалы согласно МСФО?

### Задание 3

В процессе производства готовой продукции имели место следующие затраты: прямые затраты сырья, материалов, трудовых ресурсов составили 45 000руб., затраты вспомогательного производства составили 4000руб., общепроизводственные расходы – 21000руб., общехозяйственные расходы -9000руб., потери от брака – 2000руб. Незавершенное производство на конец периода равно нулю. Какова себестоимость готовой продукции по МСФО?

### Задание 4

Для производства готовой продукции в организации «Альфа» были приобретены материалы на сумму 36000руб. Предполагаемая продажная стоимость готовой продукции должна составить 78 000руб. По ряду причин материалы не были использованы в производственном процессе в течение отчетного периода. На конец отчетного периода возможная чистая цена продажи материалов составила 31000руб. Однако готовую продукцию, для производства которой были приобретены материалы, можно реально продать по той же цене – 78000руб. По какой оценке следует отразить материалы в учете?

### Задание 5

Организация «Альфа» имеет: остаток 100 единиц материалов на начало отчетного периода оценивается в 32000руб. За отчетный период поступило:

- 1- я партия: 120 единиц по 310 руб. за единицу;
- 2- я партия: 130 единиц по 330 руб. за единицу;
- 3- я партия: 110 единиц по 340 руб. за единицу.

За период израсходовано в производство 310 единиц материалов. Определить себестоимость материалов методами, разрешенными согласно МСФО 2.

### **Задание 6**

В организацию «Альфа» поступили счета от фирмы «Бета» за отправленные материалы на сумму 18 000руб. (без учета НДС). Указанные счета были оплачены, однако материалы в течение отчетного периода не поступили из-за длительной транспортировке и на конец отчетного периода числились как материалы в пути. Транспортировка материалов осуществляется за счет фирмы «Бета». Как следует отразить материалы на конец периода в организации «Альфа»?

### **Задание 7**

В составе незавершенного производства организации «Альфа» были учтены в соответствии с требованиями российского учета следующие затраты:

Прямые затраты основного производства – 70 000руб.;

Прямые затраты вспомогательного производства – 25 000руб.;

Общепроизводственные расходы – 21 000руб.;

Общехозяйственные расходы – 22000руб.;

Расходы на продажу – 14 000руб.

По какой оценке должно быть отражено незавершенное производство по МСФО?

Бухгалтерская прибыль («чистая прибыль до налогообложения») - это чистая прибыль за отчетный период до вычета налогов.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) за отчетный период - прибыль, рассчитанная в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, прибыль, с которой взимаются (возмещаются) налоги на прибыль.

Расходы (доходы) по налогу - это совокупное значение текущего и отложенного налогов, включаемое в чистую прибыль (или убыток) за отчетный период. Расходы (доходы) по налогу включают как расход (доход) по текущему налогу, так и расход (доход) по отложенному налогу.

Текущий налог - это совокупная величина налога к уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка) за отчетный период.

Обязательства по отложенному налогу - это величина налогов к уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемой временной разницы.

Активы по отложенному налогу - это налоги, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- 1) вычитаемых временных разниц;
- 2) неиспользованных налоговых убытков;
- 3) неиспользованных налоговых кредитов.

Временная разница - это разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его налоговой базой. Временная разница может быть либо:

1) налогооблагаемой временной разницей, которая приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) возмещается (погашается); либо

2) вычитаемой временной разницей, которая приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли (формированию налогового убытка) в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) возмещается (погашается).

Налоговая база актива (или обязательства) - это стоимость данного актива (или обязательства) для целей налогообложения. Она может быть представлена стоимостью основных средств, которая будет списываться в расход для целей налогообложения.

Налоговая база - это сумма, которая для целей налогообложения подлежит вычету в течение срока использования актива.

Отложенный налог - основные принципы

Бухгалтерский учет налогов упрощается, когда хозяйственная операция регистрируется как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения в одном отчетном периоде.

Если операция осуществляется в году 1, а налог уплачивается в году 2, то в году 1 операция будет отражаться без начисленных налогов, а в году 2 будут отражены начисленные налоги без операции. Расходы по налогу являются прямым результатом прибыли, полученной за период 1. Пользователи финансовой отчетности должны быть информированы о налоговых начислениях в следующем году. Отложенный налог используется в целях определения будущих налоговых выплат, обусловленных операциями, которые были осуществлены в текущем году. Со временем отложенные налоги компенсируются (их стоимость погашается). В бухгалтерском балансе отложенный налог будет отражаться на конец периода 1 как обязательство, которое в конце периода 2 исчезнет.

Признание отложенных налогов не изменяет даты уплаты какого-либо налога. Они представляют собой результат реализации концепции начисления (соответствия), принятой МСФО.

Порядок бухгалтерского учета налогов

Бухгалтерский учет налогов предусматривает следующие шаги:

- 1) расчет и регистрацию текущего налога на прибыль к уплате (или возмещению);
- 2) определение налоговой базы активов и обязательств;
- 3) расчет разниц между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой с целью определения временных разниц;
- 4) выделение временных разниц, которые не учитываются в силу действия специальных исключений, предусмотренных МСФО;
- 5) расчет чистой временной разницы;
- 6) анализ чистой вычитаемой временной разницы и неиспользованных налоговых убытков с целью обоснования признания актива по отложенному налогу;
- 7) расчет актива и обязательства по отложенному налогу путем умножения соответствующих ставок налога на временную разницу;
- 8) определение движения сальдо по отложенному налогу за отчетный период;
- 9) принятие решения о возможности зачета активов и обязательств по отложенному налогу в консолидированной финансовой отчетности между различными компаниями группы;
- 10) регистрацию активов и обязательств по отложенному налогу с отражением соответствующей записи на счете прибылей и убытков или на счете капитала.

Расход (или доход) по налогу текущего периода отражает величину кредиторской (или дебиторской) задолженности с учетом налогового возмещения и любых корректировок по отложенным налогам. Текущие расходы по налогу отражаются в отчете о прибылях и убытках, за исключением налогов, относящихся к операциям, которые отражаются на счете капитала, а не в отчете о прибылях и убытках. Например, налоги, связанные с переоценкой основных средств, следует признавать на счете капитала.

Если сумма уже выплаченного налога оказывается выше величины, подлежащей выплате за отчетный период, то превышение отражается как актив. Налоговый убыток, который может быть перенесен на предыдущие периоды для уменьшения налогов за предыдущий период, следует отражать как актив в периоде его возникновения.

Налоговая база актива или обязательства представляет собой величину статьи баланса, рассчитанную по налоговым правилам.

Амортизация основных средств, определяемая для целей бухгалтерского учета, может отличаться от амортизации, исчисляемой для целей налогообложения.

Специальные правила применяются к обязательствам, которые представляют собой доход, полученный авансом (доход будущих периодов). Налоговая база такой статьи равна:

- ее балансовой стоимости, если доход подлежит налогообложению в следующем периоде;
- нулю, если доход облагается налогом в том периоде, когда были получены деньги.

Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) могут быть понесены в текущем периоде, но приниматься к вычету для целей налогообложения в последующих периодах. Налоговая база отражает размер вычетов, которые могут быть совершены в будущем.

Инвестирование в дочернюю компанию, ассоциированную компанию, филиал или совместное предприятие приведет к увеличению налоговой базы инвестиций в финансовой отчетности материнской компании. Налоговая база часто равна себестоимости инвестиции. В результате последующих изменений балансовой стоимости инвестиции возникает разница между налоговой базой и балансовой стоимостью. Балансовая стоимость изменится, например, если инвестиции учитываются на основе метода долевого участия или в случае отражения обесценения инвестиции.

При оценке обязательств и активов по отложенному налогу следует принимать во внимание то, каким образом руководство предполагает списать соответствующий актив

или обязательство. В некоторых странах применяются различные ставки налога в зависимости от решения продать или использовать актив. Однако обязательства или активы по отложенному налогу, связанные с неамортизируемыми активами (например, с землей), могут отражать только те налоговые последствия, которые возникнут в результате продажи данного актива. Соответственно, для целей налогообложения стоимость актива (или его налоговая база), по которой не начисляется амортизация, отражает сумму, возмещаемую продажей данного актива.

#### Постоянные разницы

Постоянные разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью возникают в том случае, когда признанный в бухгалтерском учете доход или расход не включается в налогооблагаемую прибыль. Государственные субсидии могут предоставляться на безвозмездной основе и не облагаться налогом. Проценты на государственные облигации часто не облагаются налогами. Штрафы, выплачиваемые компанией, обычно не вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли. Расчет влияния таких операций позволяет определить величину налога за отчетный период. В дальнейшем постоянные разницы не учитываются и не влекут за собой возникновения активов или обязательств по отложенным налогам.

#### Временные разницы

В учете отложенных налогов центральное место отводится временным разницам, которые возникают, когда балансовая стоимость актива или обязательства отличается от их налоговой базы.

Налогооблагаемая временная разница - это обязательства по отложенному налогу, которое увеличит будущий налог.

Налогооблагаемая временная разница имеет место, когда расход принимается к расчету налога в периоде, предшествующем тому, в котором учтены расходы, отраженные в финансовой отчетности.

Налогооблагаемая временная разница возникает в тех случаях, когда:

- балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу; или
- балансовая стоимость обязательства меньше его налоговой базы.

Во многих случаях налогооблагаемая временная разница обусловлена различием во времени признания доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете.

Примеры налогооблагаемой временной разницы:

1) доход по процентам включается в бухгалтерскую прибыль до налогов, исходя из распределения на временной основе, а в расчет налогооблагаемой прибыли - на основе кассового метода;

2) выручка от продажи товаров включается в бухгалтерскую прибыль до налогов в момент доставки товаров, а в налогооблагаемую прибыль - в момент поступления денежных средств;

3) бухгалтерская накопленная амортизация может отличаться от налоговой накопленной амортизации, если, например, для целей налогообложения применяется ускоренная амортизация;

4) отраженные в бухгалтерском учете предварительно оплаченные расходы, могут вычитаться при определении налогооблагаемой прибыли на основе кассового метода

Значения временных разниц определяется исходя из требований налогового законодательства, регламентирующего деятельность компании.

Вычитаемая временная разница приводит к образованию актива по отложенному налогу, который уменьшит будущий налог. Вычитаемые временные разницы образуются в том случае, когда расход учитывается для целей налогообложения позже, чем в бухгалтерском учете. Вычитаемая временная разница возникает, если:

- балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы; или
- балансовая стоимость обязательства выше его налоговой базы.

Как и в отношении налогооблагаемой временной разницы, во многих случаях вычитаемая временная разница обусловлена различием во времени отражения соответствующей операции в бухгалтерском учете и для целей налогообложения.

Примеры вычитаемых временных разниц:

1) бухгалтерская накопленная амортизация может отличаться от налоговой накопленной амортизации, если, например, для целей бухгалтерского учета применяется ускоренная амортизация;

2) расходы по оплате труда или пенсионные выплаты в бухгалтерском учете отражаются методом начисления, но для целей налогообложения - только после их оплаты;

3) убыток от обесценения, отражаемый для целей бухгалтерского учета, не повлияет на текущее налоговое обязательство до момента выбытия основных средств;

4) затраты на НИОКР для целей бухгалтерского учета отражаются при их понесении как расход отчетного периода, но для целей налогообложения могут быть учтены только в последующем периоде;

5) признание дохода для целей бухгалтерского учета откладывается, но он может включаться в налогооблагаемую прибыль за текущий период.

Налогооблагаемая и вычитаемая временная разница возникает в том случае, когда бухгалтерская оценка активов и обязательств отличается от показателей, определяемых на основе налоговых правил.

Разница, возникающая при доведении балансовой оценки объекта до его справедливой стоимости, независимо от того, когда выполняется корректировка - при приобретении или в иных случаях, отражается так же, как любая налогооблагаемая или вычитаемая разница, образуемая в иных случаях.

Примеры разниц, возникающих в результате переоценки по справедливой стоимости:

1) финансовые инструменты учитываются по справедливой стоимости, но для целей налогообложения переоценка может не учитываться;

2) переоценка основных средств по справедливой стоимости, но для целей налогообложения корректировка не разрешается. Например, при объединении бизнеса активы и обязательства приобретенной компании должны быть оценены по справедливой стоимости. Новые оценки будут в большей степени отражать их рыночную стоимость, нежели их учетную стоимость. Переоцененные статьи будут использоваться при составлении консолидированной отчетности.

### **Вопросы для обсуждения:**

Что понимается под результатами от обычной деятельности компании по МСФО?

Что понимается под результатами от прочих видов деятельности?

Каковы определения и критерии признания доходов и расходов?

Что понимается под выручкой?

Каковы критерии признания выручки от разных видов деятельности?

Как признается выручка по договорам с покупателями?

Каковы принципы оценки выручки?

Что такое фундаментальные ошибки?

Пояснить термин «отраслевой сегмент».

Что такое географический сегмент?

Что понимается под результатами сегмента?

Что такое текущий налог на прибыль по МСФО 12?

Что понимается под отложенным налогом на прибыль?

Что такое временные разницы?

Какие временные разницы называются вычитаемыми? В каких случаях они возникают?

Какие временные разницы называются налогооблагаемыми? В каких случаях они возникают?

Что означает налоговое обязательство?

Что понимается под налоговым требованием?

В каком случае производится взаимозачет сальдо по текущему налогу?

В каком случае производится взаимозачет сальдо по отложенному налогу?

### **Практические задания:**

#### **Задания по учету в соответствии с МСФО налога на прибыль организации**

##### **Задание 1**

На отчетную дату в организации «Альфа» начислен текущий налог на прибыль на сумму 20 000руб. и отложенное налоговое обязательство на сумму 15 000руб. По какой оценке должны отражать в отчетности указанные обязательства? Следует ли применять дисконтирование?

##### **Задание 2**

Объект основных средств имеет первоначальную стоимость 200 000руб. Амортизация, начисленная для целей финансового учета составляет 80000руб., а для целей налогового учета - 100 000руб. Какова налоговая база объекта?

##### **Задание 3**

Балансовая стоимость актива составляет 100 000руб., налоговая база - 110000руб. Что должно быть отражено в отчетности в отношении налога на прибыль?

##### **Задание 4**

Налогооблагаемая временная разница составляет 10 000руб. По какой оценке должно быть отражено отложенное налоговое обязательство, если текущая ставка налога на прибыль составляет 24%, но правительством было объявлено об уменьшении ставки налога на прибыль в следующем отчетном году на 2% ?

##### **Задание 5**

За отчетный период начислено отложенное налоговое требование на сумму 20000руб. и отложенное налоговое обязательство на сумму 25 000руб. Указанные отложенные налоговые требование и обязательство относятся к налогам, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом. Что должно быть отражено в отчетности?

## Практическая подготовка 5. Финансовые инструменты.

Финансовый инструмент в МСФО - это договор, при заключении которого одновременно возникают финансовый актив у первой организации, а у второй организации - долевого инструмента или финансового обязательства.

Финансовые инструменты бывают отраженными (признанными) "на балансе" организации, и не отраженными "на ее балансе".

Финансовый актив или финансовое обязательство признается организацией в отчете о финансовом положении, если становится стороной договорных положений финансового инструмента.

При стандартной процедуре покупки или продаже финансового актива или прекращении признания признаются осуществляться с использованием учета по дате заключения сделки или учета по дате расчетов.

Организация должна прекратить признание финансового актива при истечении срока действия договорных прав на потоки денежных средств от данного финансового актива или при передаче финансового актива, когда передача удовлетворяет определенным требованиям прекращения признания.

Передача финансового актива происходит тогда, когда организация передает договорные права на получение потоков денежных средств от такого финансового актива или сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от такого финансового актива, но при этом принимает обязательство по договору на себя по выплате этих денежных средств получателям по соглашению, которое удовлетворяет определенным условиям.

Исключение финансового обязательства (полностью или части финансового обязательства) из отчета о финансовом положении имеет место только в случае его погашения, то есть при исполнении данного обязательства согласно договору или аннулирования обязательства, а также в случае, если срок действия обязательства закончился.

Финансовый актив в МСФО – это любой актив, который является:

- 1) денежными средствами;
- 2) долевым инструментом другой организации;
- 3) договорным правом получить денежные средства или какой-нибудь финансовый актив от другой организации; или обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на выгодных условиях для этой организации; а также
- 4) договором, где расчет по нему осуществляется поставкой долевыми собственными инструментами, которые являются:
  - а) инструментом, с помощью которого предприятие получает переменное количество собственных долевыми инструментами (непроизводным инструментом) или
  - б) производным инструментом, где расчет производится способом, отличным от обмена определенной суммы денежных средств или иного финансового актива на определенное количество долевыми собственными инструментами.

Финансовое обязательство в МСФО – это договорное обязательство:

- 1) по передаче денежных средств или другого финансового актива какой-нибудь организации; или обмена финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на невыгодных условиях для организации или
- 2) где расчет по договору осуществляется путем поставки собственных долевыми инструментами, которые являются

а) инструментом, с помощью которого организация предоставляет или имеет обязанность передать переменное количество долевых собственных инструментов (непроизводный инструмент);

б) производным инструментом, где расчет производится другим способом, отличным от обмена определенной суммы денежных средств или иного финансового актива на определенное количество долевых собственных инструментов организации.

Например, обязательство по уплате налогов не будет считаться финансовым обязательством, потому как является обязательством, которое налагается законодательством, что не является ДОГОВОРНЫМ обязательством. Долевым инструментом является договор, подтверждающий право на долю в активах организации после вычета обязательств.

Под справедливой стоимостью понимается сумма для обмена актива или расчета по обязательствам по сделке между 1) желающими совершить такую операцию 2) хорошо информированными 3) независимыми сторонами.

Первоначальное признание финансового актива и финансового обязательства

Организация при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства оценивает данный финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости. Затраты по сделке, которые напрямую связаны с приобретением или выпуском такого финансового актива или обязательства также признаются в стоимости финансового актива или обязательства, если это финансовый актив или обязательство, НЕ учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Если используется организацией учет по дате расчетов для актива, который в дальнейшем оценивается по себестоимости или амортизируемой стоимости, данный актив признается по справедливой стоимости на дату заключения сделки при первоначальной признании.

Стандарты МСФО:

IFRS 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации";

IAS 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка";

IAS 32 "Финансовые инструменты: представление информации".

### **Вопросы для обсуждения:**

Что понимается под финансовым инструментом, финансовым активом, финансовым обязательством?

Каков принцип классификации финансовых активов и финансовых обязательств?

По какой оценке принимаются к учету финансовые активы?

Как оцениваются в последующем учете финансовые активы и финансовые обязательства?

Что такое «справедливая стоимость»?

Как учитывается переоценка финансовых активов?

Что понимается под правительственными субсидиями и правительственной помощью по МСФО?

В чем отличие субсидий, относящихся к активам, и субсидий, относящихся к доходу?

Что означает термин «затраты по займам»?

Пояснить основной метод учета затрат по займам.

В чем заключается альтернативный метод учета затрат по займам?

## Практические задания:

### Задания по учету в соответствии с МСФО финансовых активов и финансовых обязательств организации

#### Задание 1

Организация «Альфа» имеет:

Денежные средства в кассе,

Денежные средства на валютном счете,

Кредиторская задолженность перед поставщиками,

Кредиторская задолженность по налогам,

Дебиторская задолженность покупателей,

Дебиторская задолженность по авансам выданным,

Вложения в акции другой организации,

Приобретенные облигации,

Патенты,

Инвестиции в уставный капитал другой организации,

Инвестиции в недвижимость,

Предоставленные займы.

Классифицировать объекты учета.

#### Задание 2

Организация «Альфа» приобрела пакет акций организации «Бета» на сумму 30000 руб. После первоначального размещения сделки с указанными акциями на рынке ценных бумаг не производились. По какой оценке должны быть отражены акции первоначально и в последующем учете, если величина чистых активов «Бета» возросла на 10%?

#### Задание 3

Организация «Альфа» приобрела пакет акций РАО «ГАЗПРОМ» на сумму 100 000руб. По какой оценке должны быть отражены акции первоначально и в последующем учете, если котировка их на рынке ценных бумаг на конец отчетного периода составила 110 000руб?

#### Задание 4

Организация «Альфа» приобрела облигации организации «Бета» на сумму 100000 руб. Номинальная стоимость погашения облигаций – 120 000руб. Срок погашения наступает через 10 месяцев. На отчетную дату (5 месяцев со дня покупки облигаций) рыночная цена на них составила 102000руб. По какой оценке облигации должны быть отражены в отчетности, если:

- А) организация «Альфа» твердо намерена удерживать облигации до погашения;
- Б) организация «Альфа» не определила свою позицию в отношении облигаций?

**Задание 5**

Организация «Альфа» приобрела акции АО «Бета» на сумму 200000 руб. Номинальная стоимость акций составляет 190000руб. На отчетную дату котировка акций на рынке ценных бумаг составила 230000руб. По какой оценке следует отразить акции в отчетности? К какой группе финансовых активов следует отнести акции?

**Задание 6**

Организация «Альфа» приобрела акции АО «Бета» на сумму 250000 руб. На отчетную дату котировка акций на рынке ценных бумаг составила 270000руб. Как следует отразить переоценку акций в случае, если:

- А) они приобретены с целью получения спекулятивной маржи;
- Б) они приобретены с целью получения дивидендов по ним?

**Список литературы**

## Основная:

Кучма В.Н. Бухгалтерский учет: Практическое пособие / Кучма В.Н. - М.:НИЦ ИНФРА-М, 2017. - 868 с.: 60x90 1/16 ISBN 978-5-16-106276-0 (online)  
<http://znanium.com/catalog/product/945665>

## Дополнительная:

Богопольский, А.Б. МСФО: теория и практика применения : учебник / Богопольский А.Б., Рожнова О.В. — Москва : Русайнс, 2018. — 345 с. — ISBN 978-5-4365-2353-8. — URL: <https://book.ru/book/929564>

Рожнова, О.В. Кейсы для изучения МСФО : учебное пособие / Рожнова О.В. — Москва : Русайнс, 2017. — 208 с. — ISBN 978-5-4365-2291-3. — URL: <https://book.ru/book/927988>

Официальный сайт Министерства финансов РФ: <https://www.minfin.ru/>

Справочно-консультационная система «Консультант Плюс» // [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)