

при принятии решения о действительности договора, но кредитный риск клиента не влияет на оценку или же представление дохода в финансовой отчетности. Реальный доход может отличаться от цены контракта на сумму скидок и бонусных предложений.

Предприятие должно оценить способность клиента платить и само намерение клиента оплатить в конечном счете установленное контрактом вознаграждение. В случаях, когда контракт не соответствует критериям признания в качестве договора в соответствии с IFRS 15, полученное вознаграждение должно быть признано в качестве дохода только тогда, когда условия договора были или выполнены, или же изменены, или же до тех пор, пока сам контракт (его условия) не будет отвечать всем критериям признания.

IFRS 15 не применяется к полностью неисполняемым контрактам, в которых все стороны имеют право прекратить действие договора без каких-либо штрафных санкций. Такие контракты не влияют на финансовое положение предприятия, пока какая-либо сторона не выполнит сам контракт. Стандарт определяет термин «клиент» (customer) как «сторона, которая заключила контракт с предприятием на получение товаров или услуг, которые являются результатом обычной деятельности предприятия в обмен на возмещение» (party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities in exchange for consideration). Именно это и отличает контракты, которые должны учитываться в соответствии с IFRS 15, от учета согласно другим МСФО.

IFRS 15 исключает из доходов последствия сделок, связанных с неденежными обменах между компаниями в той же отрасли, с целью облегчения осуществления продаж клиентам или потенциальным клиентам. Например, в нефтяной промышленности принято обменивать запасы нефти с другим поставщиком нефти для снижения транспортных расходов и облегчения продажи нефти конечному потребителю. Сторона, осуществляющая обмен такими запасами с предприятием, соответствует определению клиента, именно из-за контрактного обязательства, которое приводит к тому, что сторона по контракту получает продукт обычной деятельности предприятия. В этой ситуации признание дохода было бы нецелесообразным, поскольку финансовым результатом такого обмена было бы излишнее увеличение доходов и расходов предприятия в отчетности.

Аренда, договоры страхования, финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства в рамках IFRS 9 «Финансовые инструменты», IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность», IFRS 11 «Соглашение о совместной деятельности», IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность» и IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия», также рассматриваются в IFRS 15.

*Александр БУГАЕВ,
аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных
бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской
бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской
бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)*

21.12.2017

КОНЦЕПЦИЯ ПРИБЫЛИ И УБЫТКОВ И ПРОЧЕЙ СОВОКУПНОЙ ПРИБЫЛИ И УБЫТКОВ В IFRS: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

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

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

убыток, и те статьи, которые никогда не будут реклассифицированы (преобразованы) в прибыль или убыток. И соответствующие суммы налоговых эффектов должны быть распределены по этим разделам.

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

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

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

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

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

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

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

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

составе капитала. Если же менеджмент решит идти по второму варианту учета, то инвестиции по умолчанию будут определяться и учитываться по справедливой стоимости через прибыль или убыток (Fair Value Through Profit or Loss, или FVTP & L), а прибыль и убытки будут признаваться в составе P/L и, таким образом, становятся в конечном счете частью нераспределенной прибыли (RE).

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

Возникает реальное ощущение того, что сам OCI превратился в «сметник» для специфических доходов и убытков, сущность которых не совсем понятна для составителей и пользователей (особенно в Беларуси, вследствие специфики применяемой экономической модели), а также из-за отсутствия четкого определения тех статей, которые должны быть включены в OCI в финансовой отчетности. Поэтому многие составители и пользователи отчетности вообще игнорируют статьи OCI только лишь потому, что изменения в OCI не вызываются операционными денежными потоками, используемыми ими для целей прогнозирования будущей деятельности предприятия. Показатели финансовой эффективности не определены в Концептуальной основе, но они могут рассматриваться как отражение той стоимости, которую предприятие сформировало за отчетный период и которую (стоимость) можно оценить на основе статей из других финансовых отчетов, кроме отчета о прибыли или убытках и прочего совокупного дохода. Примерами могут служить отчет о движении денежных средств и раскрытия информации, относящиеся к операционным сегментам. Представление данных в отчете о прибылях и убытках и OCI должно позволять пользователю отслеживать показатели финансовой эффективности, включая суммы, сроки (распределение по времени) и неопределенности будущих чистых притоков денежных средств предприятия и то, насколько эффективно и результативно менеджмент предприятия выполнял свои обязанности в отношении управления ресурсами организации.

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

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

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

Первоначальная логика OCI заключалась в том, что он (OCI) содержал элементы, относящиеся к доходу, которые могли исказить сам размер прибыли за отчетный период. Рынки же полагаются на показатель прибыли или убытка, и сам показатель P/L широко используется для оценки позиции предприятия на рынке. Оценка же деятельности предприятия по показателю OCI вместо показателя P/L имеет решающее значение, поскольку он (OCI) может исказить общие методы оценки, используемые инвесторами, при расчете такого показателя, как цена/прибыль на акцию (P/E). Таким образом, показатель прибыли или

убытка (P/L) должен содержать всю информацию, предназначенную в первую очередь для инвесторов. Неправильное использование ОСИ для расчета ряда показателей подрывает доверие к чистой прибыли. Использование же ОСИ для инструментов хеджирования денежных потоков и курсовых разниц иностранных подразделений в настоящее время является беспорочным.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Александр БУГАЕВ,

аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — ААА (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — ЕАА-ЕIASM (Брюссель)

21.12.2017

КАПИТАЛ ОРГАНИЗАЦИИ: ЕГО ОПРЕДЕЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

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