

Предполагая, что используется модель затрат (по первоначальной стоимости) для учета электростанции как объекта основных средств, необходимо признать изменение размера резерва в учете и в финансовой отчетности.

Но прежде чем мы признаем такое изменение резерва в соответствии с IFRIC 1, необходимо также учесть сумму дисконта за 2021 год:

Дебет «Финансовые расходы»: 80 долл. США $((3\ 934 + 78) \times 2\%)$;

Кредит «Резерв для вывода из эксплуатации»: 80 долл. США.

Затем мы признаем изменение в сумме резерва:

Дебет «Основные средства (АЭС)»: 246 долл. США $(4\ 338 \times (3934 + 78 + 80))$;

Кредит «Резерв для вывода из эксплуатации»: 246 долл. США.

Наконец, когда организация начинает выводить белорусскую АЭС из эксплуатации, то есть ликвидирует электростанцию и восстанавливает землю и окружающую среду, именно тогда все понесенные затраты списываются за счет созданного резерва:

Дебет «Резерв для вывода из эксплуатации»: XXX долл. США;

Кредит «Банковский счет/Поставщики»: XXX долл. США.

Александр БУГАЕВ,

27.12.2018

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

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ СОГЛАСНО IAS 32

Существуют три IFRS, раскрывающих особенности наиболее сложной темы самих стандартов, а именно представление в финансовой отчетности финансовых инструментов:

1. IAS 32 Presentation of Financial Statements («Представление финансовой отчетности»). Этот стандарт дает основные определения и правила представления финансовых инструментов.

2. IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures («Финансовые инструменты: раскрытие информации»). В данном стандарте приведен перечень всей необходимой информации, которую следует включить в примечания к финансовой отчетности о финансовых инструментах.

3. IFRS 9 Financial Instruments («Финансовые инструменты»). Самый новый и самый известный стандарт, поскольку именно он содержит все необходимое для признания, прекращения признания и оценки финансовых инструментов.

Учитывая неоднозначность восприятия самих финансовых инструментов в Беларуси вследствие как полного отсутствия таковых в финансовой отчетности большинства белорусских организаций, так и проблем в их представлении в финансовой отчетности из-за их специфики, данная статья посвящена изложению основ понятий финансовых инструментов и их представлению в финансовой отчетности.

Основная цель IAS 32

Международный стандарт бухгалтерского учета 32 (International Accounting Standard 32), или МСБУ 32 (IAS 32), устанавливает общие принципы представления финансовых инструментов в финансовой отчетности, в частности:

- дает определения финансовых инструментов;
- показывает, как отличить капитал от обязательств;
- содержит руководство по сложным (комбинированным) финансовым инструментам;
- устанавливает правила представления в отчетности выкупленных собственных акций;
- определяет условия, при которых можно зачесть финансовый актив и финансовое обязательство в отчете о финансовом положении (финансовой позиции).

Что такое финансовый инструмент

Финансовый инструмент — это любой контракт, который приводит к возникновению финансового актива у одной организации и финансового обязательства или долевого инструмента у другой организации (IAS 32.11).

Обратите внимание, что в данном случае ключевым словом является «контракт».

И это основное различие между финансовыми инструментами и другими активами и обязательствами: именно наличие заключенного контракта.

Согласитесь, что если нет необходимости в заключении каких-либо контрактов для признания здания или же компьютерной программы в качестве внеоборотного актива, то вы должны заключить определенный контракт для признания финансового инструмента.

Из приведенного выше определения вытекают основные типы финансовых инструментов:

- 1) финансовый актив;
- 2) финансовое обязательство;
- 3) долевые инструменты.

Рассмотрим их поподробнее.

Определение финансового актива

В соответствии с [IAS 32.11](#) под финансовым активом понимается любой актив, который представляет собой:

денежные средства. Это предельно ясно — все денежные средства в кассе организации, на банковских счетах и другие денежные эквиваленты являются финансовыми активами;

долевой инструмент другой организации. Например: если вы покупаете акции Минского тракторного завода (МТЗ) на валютно-фондовой бирже, то акции МТЗ являются вашим финансовым активом (и инструментом долевого участия для МТЗ).

Предусмотренное договором право (договорное право):

получить денежные средства или другой финансовый актив от другого лица.

Например: дебиторская задолженность вашей организации, выданные кредиты, купленные облигации;

обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, которые потенциально благоприятны для предприятия.

Например: купленные опционы колл, купленные опционы пут;

контракт, который будет или может быть урегулирован собственными долевыми инструментами предприятия и который:

непроизводный инструмент, по которому организация обязана или может стать обязанной получить переменное количество своих собственных долевого инструментов;

производный инструмент, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов организации.

Определение финансового обязательства

Согласно [IAS 32.11](#) финансовое обязательство — это любое обязательство, которое:

является договорным обязательством (то есть предусмотренным договором обязательством), как то:

- 1) получить денежные средства или другой финансовый актив от другого лица.

Пример: кредиторская задолженность, взятые кредиты, выпущенные облигации;

2) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, которые потенциально неблагоприятны для предприятия.

Пример: письменные опционы колл, письменные опционы пут;

представляет собой контракт, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации и который является:

1) непроизводным инструментом, по которому организация обязана или может стать обязана передать переменное количество своих собственных долевого инструментов;

2) производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть урегулированы иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов организации.

Есть несколько исключений, когда инструмент соответствует определению финансового обязательства, но он все еще классифицируется как долевой инструмент, например, инструменты с правом досрочного погашения или обязательства к погашению.

Определение долевого инструмента

В соответствии с [IAS 32.11](#) долевым инструментом является любой договор, который подтверждает остаточную долю в активах предприятия после вычета всех его обязательств.

Таким образом, долевой инструмент — это, по сути, ваш собственный капитал, и он может включать не только акции, но также определенные варранты, опционы и другие инструменты.

Как представить финансовые инструменты в отчетности

Основное правило в IAS 32.15 — классифицировать финансовые инструменты при первоначальном признании как финансовое обязательство, финансовый актив или долевой инструмент в соответствии с:

существом договора;
определениями финансового актива, финансового обязательства и долевого инструмента.

Классифицировать финансовые активы не так уж и сложно, но иногда возникают проблемы с разграничением финансовых обязательств и долевого инструмента.

Акционерный капитал или обязательство?

Главный вопрос, на который нужно ответить при классификации инструмента как финансового обязательства или долевого инструмента: есть ли договорное обязательство по уплате денежных средств или передаче другого финансового актива другому лицу.

Или в качестве альтернативы обязательство обменять финансовые активы или финансовые обязательства в потенциально неблагоприятных условиях.

Если да, то инструмент является финансовым обязательством.

Если нет, то инструмент является долевым инструментом.

Однако что, если существует обязательство по передаче собственных долевого инструмента, а вовсе не денежных средств или другого финансового актива?

Обратимся к самой сложной части — сделкам с собственным капиталом.

Операции с собственным капиталом

Согласно IAS 32.16 долевой инструмент:

непроизводный инструмент, который не включает в себя договорных обязательств по поставке переменного количества собственных долевого инструмента;

производный инструмент, который будет погашен только эмитентом, который обменивает фиксированную сумму денежных средств или другой финансовый актив на фиксированную сумму своих собственных долевого инструмента.

Две самые важные вещи, на которые следует обратить внимание:

1. Долевые инструменты выпущены организацией или выпущены кем-то еще.
2. Является ли сумма к оплате или обмену фиксированной или переменной.

Несколько примеров:

1. Вы продаете опцион, чтобы передать 1 000 акций МТЗ своему партнеру.

Это финансовое обязательство, потому что акции не являются вашими собственными акциями. Они принадлежат кому-то другому (в данном случае МТЗ).

2. Вы продаете опцион, чтобы передать ваши собственные акции на общую сумму 1 000 BYN вашему партнеру.

Это также финансовое обязательство, потому что, хотя акции принадлежат вам, их количество является переменным. Почему?

Потому что точное количество акций будет зависеть от текущей цены акции при передаче.

Вы рассчитаете его как 1 000 BYN, деленное на рыночную цену одной акции на белорусской валютно-фондовой бирже.

3. Вы продаете опцион, чтобы передать 1 000 штук ваших собственных акций вашему коллеге.

В данном случае это долевой инструмент, потому что акции — ваши, а их количество фиксированное — 100.

Рассмотрим две составляющие в этих примерах:

1. Финансовое обязательство: кредит, потому что эмитент обязан погасить кредит с переводом денежных средств;

2. Долевой инструмент: опцион колл, предписывающий владельцу передать некоторое количество обыкновенных акций.

В этом случае эмитент должен классифицировать и представлять в отчетности эти два составляющих элемента по-отдельности:

кредитный элемент представляется как финансовое обязательство;

элемент опциона колл представляется в отчетности как долевой инструмент.

Сложные финансовые инструменты

Некоторые финансовые инструменты представляют собой как обязательство, так и капитал.

Например, конвертабельная облигация, в которой эмитент выпускает облигацию для покупателя, и у покупателя есть возможность получить, некоторое количество обыкновенных акций эмитента вместо того, чтобы получить платеж деньгами.

Выкупленные собственные акции

Выкупленные собственные акции — это термин, используемый IAS 32 в отношении собственных акций.

Если вы приобретаете собственные акции, вам нужно вычесть их из капитала и не признавать в качестве финансовых активов.

Зачет финансового актива и финансового обязательства

Зачет означает представление финансового актива и финансового обязательства в виде единой чистой суммы в отчете о финансовом положении.

IAS 32.42 устанавливает следующие правила, когда вы должны зачесть финансовый актив в финансовое обязательство:

1. Если у вас есть законное право на зачет признанных сумм;
2. Когда вы намереваетесь произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и обязательство одновременно.

Небольшой пример.

Представьте, что вы управляете торговой сетью и покупаете товары у местного белорусского производителя.

Вы приобрели некоторые его товары, и у вас есть кредиторская задолженность перед ним в размере 10 000 BYN.

Но вы выставили счет вашему поставщику за рекламу его товара в ваших рекламных материалах в целях продвижения этого товара в размере 2 500 BYN.

Таким образом, в то же время у вас есть и дебиторская задолженность в 2 500 BYN.

Вы можете представить в финансовой отчетности эти две статьи как одну в виде чистого финансового обязательства в сумме 7 500 BYN, если для этого нет юридических ограничений и вы договорились с поставщиком в контракте о том, что вы будете делать чистые платежи.

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)

27.12.2018

ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» ПРИ УЧЕТЕ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОНТРАКТОВ

МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» — международный стандарт финансовой отчетности, который устанавливает принципы применения информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателями МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» — международный стандарт финансовой отчетности, который устанавливает принципы применения информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем (обнародован 28.05.2014 Советом по МСФО и начал действовать с 01.01.2018, введен в действие для применения на территории Республики Беларусь постановлением Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20).

После выхода в свет нового стандарта для учета доходов организации МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» у организаций строительного сегмента национальной экономики возник вопрос о практическом применении данного стандарта применительно к их