

Первое применение МСФО



*Василий Никитин
Партнер по аудиту
«Alliance Audit co»*

Данная статья вышла пять лет назад, когда проект данного стандарта еще находился на этапе обсуждения. В ней рассматривалась применимость предлагаемого стандарта к условиям Казахстанской экономики и сложившейся практике бухгалтерского учета. Несмотря на то, что за это время на МСФО перешли все крупные компании в Казахстане, большинство предприятий среднего и малого уровня планируют переход на новые стандарты с 1 января 2008 года, поэтому положения МСФО 1 «Первое применение МСФО» все еще имеют широкое практическое применение в Казахстане.

В данной статье мне хотелось бы еще раз остановиться на отличиях бухгалтерского учета в Казахстане, но с высоты прошедших лет сделать акцент на сложившейся практике перехода на МСФО для предприятий среднего уровня, а именно на пересчете вступительных сальдо по состоянию на 1 января 2008 года. Более детальная информация приведена в полной версии статьи (см. Вестник МСФО 2003 №3).

Основные черты стандарта

МСФО 1 требует, чтобы компания, применяющая МСФО впервые, учитывала каждый стандарт, который вступил в силу на дату перехода. В частности компания должна:

- признать все активы и обязательства, которые должны признаваться в соответствии с МСФО;
- не признавать активы и обязательства в случае, если МСФО не допускает их признания;
- реклассифицировать статьи бухгалтерского баланса, признаваемые в соответствии с КСБУ в те активы и обязательства, которые в соответствии с МСФО признаются иначе;
- применить МСФО для оценки всех непризнанных активов и обязательств.

МСФО 1 требует следовать самой последней версии международных стандартов и их ретроспективного применения. Однако, при определенных обстоятельствах ретроспективное применение МСФО не допускается (особенно в случаях, когда ретроспективное применение потребовало бы вынесения руководством компании суждений об имевших место в прошлом условиях уже после того, как исход рассматриваемой операции стал известен).

Если какой-либо новый международный стандарт еще не стал обязательным, но допускается его досрочное применение, компания может, но не обязана применить этот стандарт при переходе на МСФО.

Пересчет нематериальных активов

При пересчете вступительных сальдо нематериальных активов компании, прежде всего, необходимо учесть различия между КСБУ 27 «Нематериальные активы» и одноименным МСБУ 38. Вступительные сальдо на дату перехода должны:

- Исключать все нематериальные активы, которые не отвечают критериям признания¹;
- Включить все нематериальные активы, которые отвечают критериям признания², за исключением активов приобретенных при объединении бизнеса и не признанных в соответствии с КСБУ.

¹ МСБУ 38 «Нематериальные активы» § 21 и 22

² МСБУ 38 «Нематериальные активы» § 21 и 22

Далее необходимо определить переходную стоимость нематериальных активов. Данное исключение является альтернативным³, и при этом могут переоцениваться отдельные объекты. Нематериальные активы, приобретенные до 1999, со сроками службы, позволяющими им дожить до даты перехода на МСФО (например, торговые марки, патенты, лицензии на недропользование), попали в период гиперинфляции и поэтому должны быть отражены по исходной стоимости⁴, а именно:

- справедливой стоимости;
- переоцененной стоимости с применением индексов, отражающих уровень инфляции; или
- оценки по результатам какого-либо события, например приватизации или первичного предложения акций на рынке.

Если нематериальный актив отражается по стоимости или исходная стоимость определяется с учетом индексов переоценки, необходимо сделать дополнительные корректировки к первоначальной стоимости первого платежа, признаваемой в соответствии с КСБУ. А именно, в стоимость нематериального актива включается дисконтированная стоимость будущих денежных платежей, относящихся к данному активу (например, процент с доходов по торговым маркам или возмещение геологической информации по контрактам на недропользование).

Компания должна капитализировать расходы по созданию нематериальных активов на перспективной основе⁵, начиная с даты, когда они отвечают критериям признания. Данные критерии предусматривают, что компания должна капитализировать нематериальные активы только в случае, если:

- вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к данному активу, поступят в компанию;
- стоимость данного актива может быть надежно определена.

Компании следует принять во внимание дополнительные критерии признания внутренне созданного нематериального актива⁶. МСФО не разрешает применять ретроспективную оценку для определения того, отвечает ли нематериальный актив критериям признания. Следовательно, если компания на основе ретроспективной оценки пришла к выводу, что будущие экономические выгоды поступят в компанию и можно надежно восстановить стоимость нематериального актива, ранее понесенные расходы не капитализируются⁷ когда компания:

- пришла к выводу на основе оценки, сделанной на эту дату, что будущие экономические выгоды вероятно поступят в компанию; и
- располагает системой, позволяющей аккумулировать стоимость внутренне созданных нематериальных активов.

Если внутренне созданные нематериальные активы не отвечают критериям признания их во вступительном балансе, но позже попадают под определение нематериальных активов, их стоимость будет составлять сумму расходов, понесенных после того момента, когда они начали удовлетворять условиям признания.

Методы амортизации, определяемые КСБУ, полностью соответствуют международным методам. Если сроки полезной службы нематериальных активов, применяемые для КСБУ, приемлемы для целей международной отчетности, компании не нужно пересчитывать вступительное сальдо накопленного износа. Изменение оценок срока полезной службы и методов амортизации применяется перспективно, начиная с того периода, в котором было сделано данное изменение. В некоторых случаях сроки полезной службы могут быть неприемлемыми с точки зрения МСФО. В таких случаях компания должна скорректировать вступительное сальдо накопленного износа на ретроспективной основе.

Пересчет основных средств

Основные средства как нематериальные активы допускают принятие альтернативного исключения при переходе на МСФО. Как было отмечено выше, основные средства приобретенные после 1999

³ в отличие от обязательных исключений МСФО 1 «Первое применение МСФО» § 43

⁴ Исходная стоимость – величина, используемая для обозначения стоимости или амортизированной стоимости на дату перехода на МСФО

⁵ МСБУ 38 «Нематериальные активы» § 54 и 57

⁶ МСБУ 38 «Нематериальные активы» § 48

⁷ МСБУ 38 «Нематериальные активы» § 54

года отвечают требованиям оценки МСФО по первоначальной стоимости. При соблюдении определенных условий исходная стоимость⁸ активов может стать заменителем первоначальной стоимости и приниматься за стартовую при переходе на международные стандарты. Для основных средств за исходную стоимость может приниматься:

- справедливая стоимость;
- переоцененная стоимость с применением индексов, отражающих уровень инфляции; или
- оценка по результатам какого-либо события, например приватизация или первичное предложение акций на рынке.

В соответствии с КСБУ компания могла отражать основные средства с учетом переоценки, произведенной на основании коэффициентов увеличения стоимости основных фондов, определяемых Государственным комитетом Республики Казахстан по статистике и анализу. Данные индексы рассчитывались на основании изменения цен для отдельных групп основных средств и в целом соизмеримы с индексом потребительских цен. Это означает, что стоимость основных средств с учетом данной переоценки должна быть соизмерима со стоимостью, которая была бы определена в соответствии с МСБУ 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». В этом случае компании разрешается использовать переоцененную стоимость основных средств как их исходную стоимость.

В случае если активы компании включают основные средства, приобретенные в период гиперинфляции, которые учитывались по переоцененной стоимости, не соответствующей допущениям, изложенным в предыдущем параграфе, компании необходимо отражать данные основные средства по исходной стоимости. В Казахстане такие компании при переходе на международные стандарты, как правило, используют переоценку основных средств.

Альтернативный метод учета по МСБУ 16 «Основные средства» допускает учет основных средств по переоцененной стоимости, являющейся их справедливой стоимостью на дату переоценки, за вычетом накопленного износа и накопленных убытков от обесценения. Если компания применяет альтернативный метод учета для некоторых или всех классов основных средств, то ей нужно оценить вступительное сальдо этих основных средств по справедливой стоимости. Сумма, полученная в результате переоценки основных средств, как и в КСБУ, отражается как отдельная статья капитала.

В соответствии с МСБУ 16⁹ в стоимость основного средства включается предполагаемая стоимость демонтажа основного средства, в той степени, в какой она признается в качестве резерва согласно МСБУ 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». При этом соответствующее обязательство дисконтируется с использованием ставки процента, которая отражает условия финансового рынка. Дисконтированная стоимость обязательства включается в стоимость основного средства.

Еще одним существенным отличием международных стандартов является покомпонентный учет. МСФО 16 требует, чтобы отдельные части основных средств амортизировались отдельно¹⁰, и, следовательно, необходимо выявление существенных компонентов и их признание на дату перехода (*например, стандарты требуют выявления стоимости и амортизацию затрат на периодический ремонт*). Как правило, переход на покомпонентный учет не вносит существенных корректировок во вступительное сальдо основных средств.

Методы начисления износа, определяемые КСБУ, практически полностью соответствуют международным методам. В отличие от МСБУ 16, КСБУ 6 «Учет основных средств» допускает амортизацию основных средств по сумме чисел. Тем не менее, такой метод начисления износа является хрестоматийным и на практике применяется исключительно редко.

Если сроки полезной службы основных средств, применяемые для целей КСБУ, приемлемы для целей международной отчетности, компании не нужно пересчитывать вступительное сальдо накопленного износа. Изменение оценок срока полезной службы и метода начисления износа применяется перспективно, начиная с того периода, в котором было сделано изменение оценки. В

⁸ Исходная стоимость – величина, используемая для обозначения стоимости или амортизированной стоимости на определенную дату

⁹ МСБУ 16 «Основные средства» § 16(с)

¹⁰ Имеется в виду различные сроки эксплуатации разных компонентов одного основного средства, МСБУ 16 «Основные средства» § 12-14

некоторых случаях сроки полезной службы могут быть неприемлемыми с точки зрения МСФО. В таких случаях компании нужно скорректировать вступительное сальдо накопленного износа на ретроспективной основе.

Разведывательные и подготовительные работы

Этот счет является неотъемлемым для всех недропользователей, тем не менее, по нему не предусмотрены исключения. Более того МСФО 1 запрещает применение исключений по аналогии к другим счетам¹¹. Это может означать только то, что разведывательные и подготовительные работы, застигнутые гиперинфляцией, на дату перехода могут отражаться по переоцененной стоимости с применением индексов, отражающих уровень инфляции.

Альтернативный метод учета по МСФО 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» допускает учет разведывательных и подготовительных работ по переоцененной стоимости, являющейся их справедливой стоимостью на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения¹². В КСБУ подобной альтернативы не было и разведывательные и подготовительные работы отражались по стоимости. Если компания выберет альтернативный метод учета, то ей нужно оценить вступительное сальдо разведывательных и подготовительных работ по справедливой стоимости. Сумма, полученная в результате переоценки этого счета, будет отражаться как отдельная статья капитала.

Как правило, разведывательные и подготовительные работы амортизируются по производственному методу, поэтому если в КСБУ применялся иной метод, накопленная сумма амортизации должна быть скорректирована.

Обесценение активов

Компания должна применять положения МСБУ 36 «Обесценение активов» для:

- определения, существует ли убыток от обесценения активов на дату перехода на МСФО; и
- оценки убытка от обесценения, который существует на эту дату, и корректировки убытка от обесценения, если он более не существует на дату составления финансовой отчетности.

В некоторых случаях МСБУ 36 требует корректировки на обесценение. Если вступительные сальдо содержат убыток от обесценения, компании нужно будет признать любые отраженные позже корректировки данного убытка от обесценения в отчете о доходах (за исключением случаев, когда МСБУ 36 требует, чтобы компания рассматривала данные убытки как переоценку).

Товарно-материальные запасы

Единственным существенным отличием КСБУ является возможность применения метода ЛИФО для оценки товарно-материальных запасов. Поэтому компания, которая все еще применяет данный метод оценки, должна сделать корректировку, если влияние применения иного метода на финансовую отчетность будет существенным.

Кроме того, запасные части, которые будут использованы при капитальном ремонте основных средств, и которые будут включены в стоимость основных средств следует реклассифицировать на счет внеоборотных активов.

Дебиторская задолженность

Примером различия оценки дебиторской задолженности может быть реализация в кредит на долгосрочной основе или предоставление беспроцентного займа. В КСБУ они признаются по номинальной стоимости дебиторской задолженности. Для МСФО справедливая стоимость дебиторской задолженности определяется как дисконтируемая стоимость будущих денежных поступлений¹³, а разница между справедливой и номинальной стоимостью признается как доход от процентов в последующих периодах.

¹¹ МСФО 1 «Первое применение МСФО» § 13

¹² МСФО 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» § 12

¹³ более подробно МСБУ 39 «Финансовые инструменты: Признание и оценка» § 43 и 44

Резервы

Возможно, от компании потребуются создание ряда резервов во вступительном балансе. Список возможных резервов включает, но не ограничивается:

- резервы на демонтаж оборудования;
- резервы на восстановление и рекультивацию;
- контрактные резервы по предстоящим платежам;
- контрактные резервы по инвестициям в инфраструктуру;
- контрактные резервы по инвестициям в образование;
- резервы по отпускам.

При расчете резервов следует принимать во внимание положения стандарта МСБУ 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Аренда

Существуют некоторые отличия между МСБУ 17 «Аренда» и одноименным казахстанским стандартом в части признания финансируемой аренды. Поэтому, на дату перехода на МСФО арендатор и арендодатель должны, применяя критерии МСБУ 17, классифицировать аренду как финансируемую или операционную в соответствии с обстоятельствами, существовавшими в начале аренды¹⁴. В некоторых случаях арендатор и арендодатель могут согласиться изменить условия аренды (за исключением случая возобновления аренды) таким образом, что это может повлечь за собой изменение классификации аренды в соответствии с МСБУ 17. Если измененные условия вводятся в действие с начала аренды, пересмотренный договор аренды будет рассматриваться как новый договор на протяжении всего срока действия. Тем не менее, изменение оценок (*например, оценки срока полезной или остаточной стоимости арендованного имущества*) или изменение обстоятельств (*например, невыполнение договорных условий арендатором*) не приведет к изменению классификации аренды.

События после даты бухгалтерского баланса

МСБУ 10 «События после даты бухгалтерского баланса» применяется для того, чтобы определить, отражают ли вступительные сальдо те события, которые произошли после даты перехода на МСФО.

КСБУ 27 «Непредвиденные обстоятельства и события, происходящие после даты отчетного периода» в части корректирующих и некорректирующих событий в основных чертах соответствует МСБУ 10. Поэтому оценка, сделанная в соответствии с МСФО, должна быть последовательной с оценкой в соответствии с КСБУ, за исключением случая, когда есть неоспоримое доказательство, что оценка, сделанная в соответствии с КСБУ, ошибочна. В этом случае компании следует применять положения МСБУ 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерской оценки и ошибки».

Отложенные налоги

Методика начисления отложенных налогов в КСБУ полностью соответствует МСФО. Тем не менее, компании следует убедиться, что все корректировки вступительных сальдо проанализированы на предмет начисления отложенного подоходного налога.

Заключение

Приведенный список далеко неполный. Из него намеренно исключены статьи, которые редко встречаются в предприятиях среднего уровня, такие как объединение бизнеса, хеджирование, промежуточная финансовая отчетность и ряд других. Но даже для средних предприятий предложенный перечень следует воспринимать не как детальный план перевода, а как проверочный лист по основным вопросам. И если у вас возникнут вопросы по переводу финансовой отчетности вашей компании на международные стандарты, а также по особенностям применения отдельных международных стандартов в Казахстане вы можете обращаться в Alliance Audit¹⁵.

¹⁴ МСБУ 17 «Аренда» § 10 и 11

¹⁵ Вы можете задать свой вопрос на сайте <http://www.allianceaudit.kz/audit/consulting>