



МСФО: вопросы применения
Практическое руководство в двух частях
Первое издание

Предисловие

Ханс Хогерворст

Председатель Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB)

Сегодня работа бухгалтеров и органов, устанавливающих стандарты учета, во многом направлена на сближение применяемых в разных странах мира стандартов финансовой отчетности. Более чем в ста странах мира, в том числе в большинстве стран, входящих в «Большую двадцатку» (G20), сегодня требуется или разрешается использовать МСФО. Более того, как показывает наше исследование, в большинстве юрисдикций наши стандарты приняты без внесения в них существенных изменений.

Современные стандарты финансовой отчетности не только получили повсеместное признание, но и прошли самую серьезную за всю историю их существования проверку на прочность в условиях продолжающегося финансового кризиса. В последние несколько лет из-за экономических трудностей, возникших в связи с кризисом, стандартам финансовой отчетности, особенно стандартам, касающимся финансовых инструментов, уделялось повышенное внимание. Должностные лица следили за изменениями в области финансовой отчетности с большим интересом. Хотя возникали сложные вопросы, все они указывали на наличие огромной потребности в применении по-настоящему единых стандартов финансовой отчетности и подчеркивали значимость таких стандартов. Разработка и совершенствование этих стандартов — одна из наших приоритетных задач.

С учетом важности всеобщего процесса сближения стандартов огромное значение приобретает единообразная интерпретация и последовательное применение МСФО в разных странах. В основе МСФО лежат принципы, требующие от специалистов в области учета применения профессионального суждения. Конечно, профессиональное суждение с большей вероятностью будет здравым, если оно основано на опыте. Сегодня, в период быстро меняющихся условий, я рекомендую аудиторам и организациям, составляющим финансовую отчетность, это практическое руководство — «МСФО: вопросы применения», которое позволит им опереться на богатый опыт и профессиональное суждение специалистов PricewaterhouseCoopers.

Октябрь 2014 г.

Вступление

Эдриан Дэдд

Глава по вопросам бухгалтерского учета PwC по региону
Центральной и Восточной Европы

Руководитель отдела методологии учета и финансовой отчетности
по Центральной и Восточной Европе

Наша цель в PwC — укрепление доверия общества и решение важных задач. Практическое руководство «МСФО: вопросы применения» содержит уникальный обобщенный опыт специалистов международной сети фирм PwC в области применения Международных стандартов финансовой отчетности.

Применение МСФО в настоящее время требуется или разрешено в 147 странах мира. Универсальный язык МСФО способствует последовательному представлению и сопоставимости информации между разными организациями и регионами, но одновременно их применение является сложной задачей, поскольку МСФО основаны на принципах, а не на правилах. Мы поддерживаем последовательное применение МСФО посредством нашей работы с организациями, разработчиком международных стандартов и разработчиками национальных стандартов учета, местными регулирующими органами и другими заинтересованными сторонами.

В соответствии с требованиями МСФО организации, составляющие финансовую отчетность, должны использовать профессиональные суждения при применении этих стандартов. Для того чтобы сформировать обоснованное профессиональное суждение, требуется опыт. В практическом руководстве «МСФО: вопросы применения» представлен опыт в области применения МСФО, накопленный специалистами сети фирм PwC во всем мире. Мы делимся своими практическими знаниями с теми, кто отвечает за внедрение МСФО, а также за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСФО, ее аудит и использование.

Я рад предложить вашему вниманию первое издание практического руководства «МСФО: вопросы применения» на русском языке. Мы вложили много усилий и времени в подготовку настоящего руководства, причем в этой работе принимали участие не только специалисты в области МСФО, но и руководители отдела по предоставлению аудиторских услуг, отвечающие за работу с клиентами. Я надеюсь, что данное руководство будет способствовать дальнейшему распространению практики применения МСФО на российском рынке. Растущее число организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО, и пользователей такой финансовой отчетности смогут обращаться к этому руководству и таким образом продолжать углублять свои знания и расширять свой опыт в области применения МСФО, что также поможет формировать обоснованные профессиональные суждения там, где это необходимо.

Октябрь 2017 г.

Оглавление

В настоящем практическом руководстве сохранена оригинальная нумерация глав издания «МСФО: вопросы применения. Практическое руководство — 2016», выпущенного на английском языке.

Международные стандарты и разъяснения

Использование аббревиатуры, сокращения и термины

Часть 1

Правила и принципы учета

2. Первое применение МСФО (IFRS)	19
3. Учетная политика, бухгалтерские оценки и ошибки	129
4. Представление финансовой отчетности	167
5. Справедливая стоимость	283
6. Финансовые инструменты	
6.1. Введение, цели и сфера применения МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7	425
6.2. Природа и характеристики финансовых инструментов	447
6.4. Классификация финансовых инструментов	475
6.5. Финансовые обязательства и долевые инструменты	519
6.6. Признание и прекращение признания	615
6.7. Оценка финансовых активов и обязательств	745
6.9. Представление и раскрытие информации	839
7. Иностранные валюты	907

Отчет о прибылях и убытках и соответствующие примечания

10. Сегментная отчетность	985
13. Налогообложение	1039

Часть 2

Бухгалтерский баланс и соответствующие примечания

15. Нематериальные активы	1279
16. Основные средства	1363
17. Инвестиционная недвижимость	1443
18. Обесценение активов	1483
20. Запасы	1613
21. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	1653
22. События после отчетного периода и финансовые обязательства	1771
23. Акционерный капитал и резервы	1793

Консолидированная финансовая отчетность

24. Консолидированная финансовая отчетность	1815
25. Объединения бизнесов	1959

26. Выбытие дочерних организаций, бизнеса и внеоборотных активов..... 2167

27. Учет с применением метода долевого участия 2327

28. Совместная деятельность 2425

Иные вопросы

29. Раскрытие информации о связанных сторонах..... 2499

30. Отчет о движении денежных средств 2587

32. Сельское хозяйство..... 2669

Международные стандарты и разъяснения

Переводы названий МСФО (IFRS) и разъяснений даны в соответствии с приказами Министерства финансов Российской Федерации (если применимо).

Международные стандарты

МСФО (IFRS) 1	Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности
МСФО (IFRS) 2	Выплаты на основе акций
МСФО (IFRS) 3	Объединения бизнесов
МСФО (IFRS) 4	Договоры страхования
МСФО (IFRS) 5	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
МСФО (IFRS) 6	Разведка и оценка запасов полезных ископаемых
МСФО (IFRS) 7	Финансовые инструменты: раскрытие информации
МСФО (IFRS) 8	Операционные сегменты
МСФО (IFRS) 9	Финансовые инструменты
МСФО (IFRS) 10	Консолидированная финансовая отчетность
МСФО (IFRS) 11	Совместное предпринимательство
МСФО (IFRS) 12	Раскрытие информации об участии в других организациях
МСФО (IFRS) 13	Оценка справедливой стоимости
МСФО (IFRS) 14	Счета отложенных тарифных разниц
МСФО (IFRS) 15	Выручка по договорам с покупателями
МСФО (IFRS) 16	Аренда
МСФО (IAS) 1	Представление финансовой отчетности
МСФО (IAS) 2	Запасы
МСФО (IAS) 7	Отчет о движении денежных средств
МСФО (IAS) 8	Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
МСФО (IAS) 10	События после отчетного периода
МСФО (IAS) 11	Договоры на строительство
МСФО (IAS) 12	Налоги на прибыль
МСФО (IAS) 16	Основные средства
МСФО (IAS) 17	Аренда
МСФО (IAS) 18	Выручка
МСФО (IAS) 19	Вознаграждения работникам
МСФО (IAS) 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
МСФО (IAS) 21	Влияние изменений валютных курсов
МСФО (IAS) 23	Затраты по заимствованиям
МСФО (IAS) 24	Раскрытие информации о связанных сторонах
МСФО (IAS) 26	Учет и отчетность по пенсионным программам
МСФО (IAS) 27	Отдельная финансовая отчетность
МСФО (IAS) 28	Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия
МСФО (IAS) 29	Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике
МСФО (IAS) 31*	Участие в совместном предпринимательстве
МСФО (IAS) 32	Финансовые инструменты: представление
МСФО (IAS) 33	Прибыль на акцию
МСФО (IAS) 34	Промежуточная финансовая отчетность
МСФО (IAS) 36	Обесценение активов
МСФО (IAS) 37	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
МСФО (IAS) 38	Нематериальные активы
МСФО (IAS) 39	Финансовые инструменты: признание и оценка
МСФО (IAS) 40	Инвестиционная недвижимость
МСФО (IAS) 41	Сельское хозяйство

* Данный стандарт был заменен.

Разъяснения

КРМФО (IFRIC) 1	Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах
КРМФО (IFRIC) 2	Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты
КРМФО (IFRIC) 3*	Права на выбросы
КРМФО (IFRIC) 4	Определение наличия в соглашении признаков аренды
КРМФО (IFRIC) 5	Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации
КРМФО (IFRIC) 6	Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке — отработавшее электрическое и электронное оборудование
КРМФО (IFRIC) 7	Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»
КРМФО (IFRIC) 8*	Сфера применения МСФО (IFRS) 2
КРМФО (IFRIC) 9	Повторный анализ встроенных производных инструментов
КРМФО (IFRIC) 10	Промежуточная финансовая отчетность и обесценение
КРМФО (IFRIC) 11*	МСФО (IFRS) 2 — операции с собственными выкупленными акциями и акциями группы
КРМФО (IFRIC) 12	Концессионные соглашения о предоставлении услуг
КРМФО (IFRIC) 13	Программы лояльности покупателей
КРМФО (IFRIC) 14	МСФО (IAS) 19 — Предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь
КРМФО (IFRIC) 15	Соглашения на строительство объектов недвижимости
КРМФО (IFRIC) 16	Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение
КРМФО (IFRIC) 17	Распределение неденежных активов собственникам
КРМФО (IFRIC) 18	Передача активов покупателями
КРМФО (IFRIC) 19	Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами
КРМФО (IFRIC) 20	Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения
КРМФО (IFRIC) 21	Обязательные платежи
ПКР (SIC) 7	Введение евро
ПКР (SIC) 10	Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью
ПКР (SIC) 12*	Консолидация предприятия специального назначения
ПКР (SIC) 13*	Совместно контролируемые предприятия — немонетарные вклады участников совместного предпринимательства
ПКР (SIC) 15	Операционная аренда — стимулы
ПКР (SIC) 21*	Налоги на прибыль: возмещение переоцененных неамортизируемых активов
ПКР (SIC) 25	Налоги на прибыль — изменения налогового статуса организации или ее акционеров
ПКР (SIC) 27	Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды
ПКР (SIC) 29	Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации
ПКР (SIC) 31	Выручка — бартерные сделки, включающие рекламные услуги
ПКР (SIC) 32	Нематериальные активы — затраты на веб-сайт

* Данное разъяснение прекратило свое действие или было заменено.

Для целей настоящего практического руководства перевод цитат из МСФО (IFRS) или разъяснений был осуществлен с использованием МСФО (IFRS) и разъяснений, введенных в действие на территории Российской Федерации приказами Министерства финансов Российской Федерации. Перевод цитат из сопроводительных

документов к МСФО (IFRS) или к разъяснениям (Руководство по внедрению, Иллюстративные примеры, Основа для выводов и т. д.) осуществлен согласно оригинальному тексту издания «МСФО: вопросы применения», выпущенного на английском языке.

Обращаем внимание на то, что сопроводительные документы к МСФО (IFRS) или к разъяснениям не являются частью МСФО (IFRS) или разъяснений и на настоящий момент их официальный перевод на русский язык не был осуществлен.

Первое применение МСФО (IFRS)

Первое применение МСФО (IFRS)	23
Введение	23
МСФО (IFRS) 1	23
Введение	23
Цели и сфера применения	24
Первая финансовая отчетность в соответствии с МСФО (IFRS)	24
Повторное первое применение МСФО (IFRS)	24
Повторное применение МСФО (IFRS) в связи с первичным публичным размещением акций (IPO)	25
Другие примеры первой финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IFRS)	26
Признание и оценка	30
Учетная политика	31
Учетная политика, применяемая во всех периодах, представленных в первой финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IFRS)	31
МСФО (IFRS), которые не являются обязательными к применению по состоянию на дату окончания первого отчетного периода организации в соответствии с МСФО (IFRS)	34
Первоначальное признание и оценка	35
Исключения, касающиеся требования о ретроспективном применении других МСФО (IFRS)	36
Расчетные оценки	39
Прекращение признания	45
Учет хеджирования	46
Неконтролирующие доли участия	48
Классификация и оценка финансовых активов	48
Встроенные производные финансовые инструменты	48
Государственные займы	49
Освобождения от полного ретроспективного применения	50
Операции по объединению бизнесов	50
Классификация	53
Признание	56
Оценка	59
Практическое применение	60
Гудвил	62
Отложенный налог	65
Иностранная валюта	66
Ранее не консолидированные дочерние организации	68
Зависимые организации и совместные предприятия	71

Взаимосвязь между освобождением в отношении операций по объединению бизнесов и освобождением в отношении условной первоначальной стоимости	72
Взаимосвязь между освобождением в отношении операций по объединению бизнесов и исключением в отношении расчетных оценок	73
Выплаты на основе акций	75
Предоставление долевых инструментов, к которым МСФО (IFRS) 2 не применяется	77
Договоры страхования	78
Условная первоначальная стоимость	79
Активы, оцениваемые по амортизированной стоимости в соответствии с МСФО (IFRS)	83
Активы, оцениваемые по переоцененной стоимости в соответствии с МСФО (IFRS)	86
Активы, не являющиеся основными средствами	90
Аренда	91
Накопленные курсовые разницы по инвестициям в иностранные подразделения	92
Инвестиции в дочерние и зависимые организации, а также совместные предприятия	93
Активы и обязательства дочерних организаций, зависимых организаций и совместных предприятий	95
Дочерняя организация, совместное предприятие или зависимая организация переходит на МСФО (IFRS) позже группы	95
Группа переходит на МСФО (IFRS) позже дочерней организации, совместного предприятия или зависимой организации	102
Материнские организации, переходящие на МСФО (IFRS) раньше или позже группы	103
Комбинированные финансовые инструменты	105
Классификация ранее признанных финансовых инструментов	108
Оценка финансовых активов или обязательств по справедливой стоимости при первоначальном признании	110
Обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в состав первоначальной стоимости основных средств	111
Финансовые активы или нематериальные активы, учитываемые в соответствии с КРМФО (IFRIC) 12	112
Затраты по займам	112
Передача активов от клиентов	113
Сильнейшая гиперинфляция	113
Совместная деятельность	114
Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения	114
Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами	114
Представление и раскрытие информации	115
Сравнительная информация	115
Прочая сравнительная информация	116
Сравнительная информация при применении МСФО (IFRS) 9	117

Сводные данные за пять лет	118
Сверки	118
Ошибки, сделанные при использовании ранее применявшихся ОПБУ (GAAP)	120
Сверки при подготовке выделенной (carve-out) или комбинированной (combined) финансовой отчетности	120
Отнесение финансовых активов или обязательств к той или иной категории	120
Использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости	121
Использование условной первоначальной стоимости для инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и зависимые организации	121
Использование условной первоначальной стоимости для нефтегазовых активов	121
Промежуточная финансовая отчетность	122

Первое применение МСФО (IFRS)

Введение

2.1. В настоящей главе рассматриваются вопросы первого применения МСФО (IFRS) в соответствии с МСФО (IFRS) 1. В МСФО (IFRS) 1 описывается общий подход к переходу на МСФО (IFRS), а также области, в которых требования МСФО (IFRS) для организаций, впервые применяющих данные стандарты, отличаются от требований МСФО (IFRS) для организаций, уже применяющих данные стандарты.

МСФО (IFRS) 1

Введение

2.2. Основной принцип МСФО (IFRS) 1 заключается в ретроспективном применении МСФО (IFRS), действующих по состоянию на конец первого отчетного периода организации, за который она впервые подготавливает финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IFRS). Другими словами, при подготовке своего вступительного бухгалтерского баланса в соответствии с МСФО (IFRS) и для всех периодов, представленных в своей первой финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО (IFRS), организация должна использовать МСФО (IFRS), действующие по состоянию на конец последнего периода, охваченного данной финансовой отчетностью. Организация, отчетный год которой заканчивается в декабре и которая впервые начинает применять МСФО (IFRS) с 2014 г., должна применять МСФО (IFRS), действующие по состоянию на 31 декабря 2014 г. МСФО (IFRS) 1 содержит специальные необязательные освобождения и несколько обязательных исключений из этого общего принципа, которые рассматриваются начиная с параграфа 2.30 и далее.

2.3. Все указания, касающиеся первого применения МСФО (IFRS), содержатся в МСФО (IFRS) 1 за исключением случаев, когда в данном стандарте приводятся однозначные ссылки на другие МСФО (IFRS). Переходные правила других МСФО (IFRS) не применяются к организациям, впервые применяющим МСФО (IFRS), кроме случаев, указанных в МСФО (IFRS) 1; новые МСФО (IFRS), как правило, включают все необходимые поправки к МСФО (IFRS) 1. [МСФО (IFRS) 1, параграф 9].