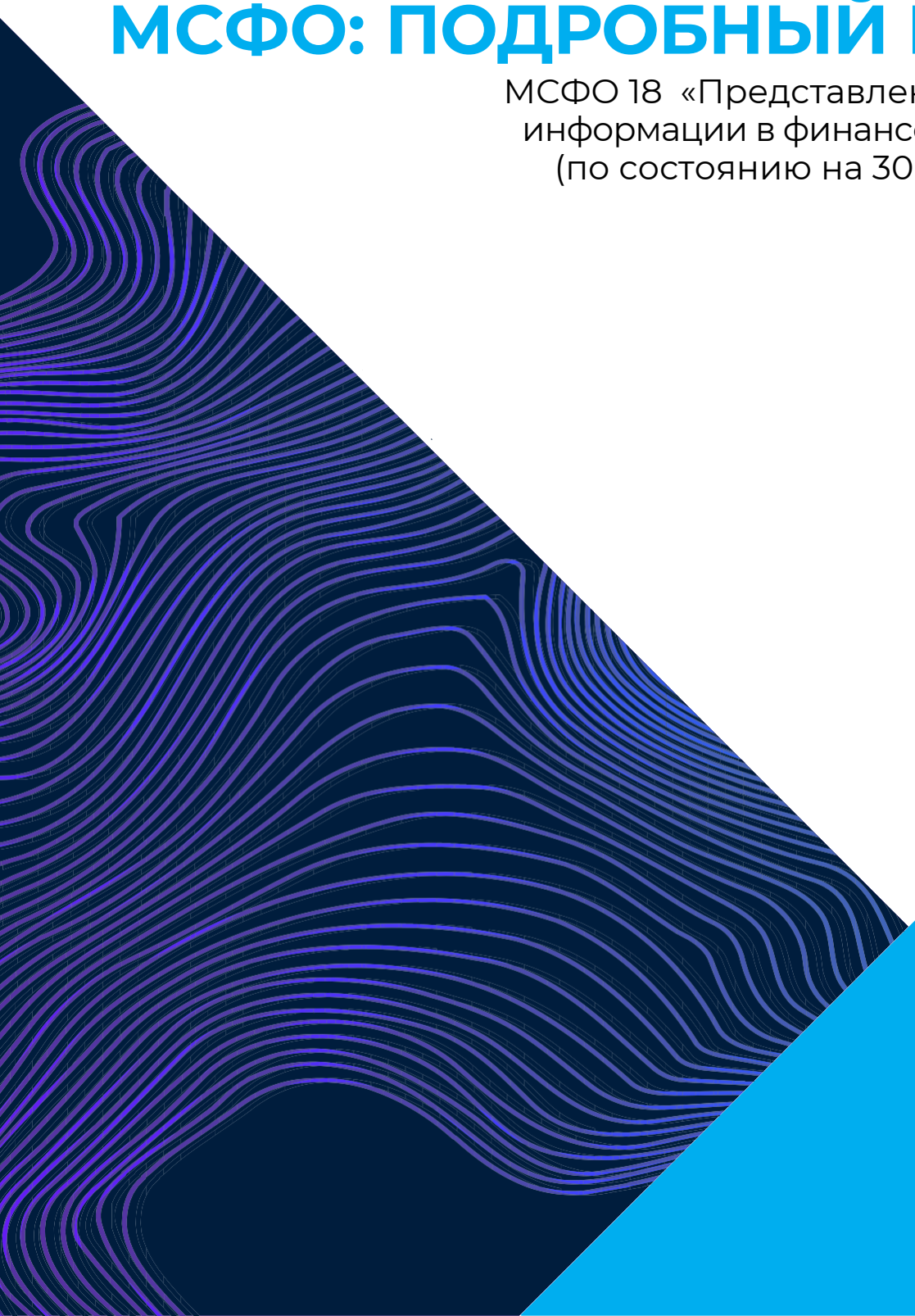
MOORE

МСФО: ПОДРОБНЫЙ РАЗБОР

МСФО 18 «Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности»
(по состоянию на 30 июня 2026 года)



Содержание

1 Обзор 3
1.1 Обзор ключевых изменений 3
1.2 Что остается неизменным 4
1.3 Общие последствия 4
2 Отчет о доходах и расходах 5
2.1 Категоризация в отчете о доходах и расходах 5
2.1.1 Инвестиционная категория 6
2.1.2 Финансовая категория 8
2.1.3 Операционная категория 12
2.1.4 Категория подоходного налога 13
2.1.5 Категория прекращенной деятельности 13
2.1.6 Определенные виды основной деятельности 14
2.1.7 Классификация отдельных доходов и расходов 18
2.2 Представление операционных расходов 22
2.2.1 Классификация расходов по характеру 23
2.2.2 Классификация расходов по функциям 24
2.3 Обязательные промежуточные итоги в отчете о доходах и расходах 25
2.3.1 Обязательные промежуточные итоги – предоставление финансирования покупателям как основной вид деятельности 26
3 Показатели результатов деятельности, определяемые руководством (MPM) 27
3.1 Определение MPM 27
3.1.1 Промежуточные итоги доходов и расходов 27
3.1.2 Публичные коммуникации 29
3.1.3 Мнение руководства о финансовых результатах 29
3.2 Раскрытие MPM 31
3.2.1 Раскрытие информации MPM в примечаниях 31
3.2.2 Представление MPM непосредственно в отчете о доходах и расходах 34
3.2.3 Изменения показателей MPM 35
4 Общие принципы финансовой отчетности 36
4.1 Существенность и финансовая отчетность 36
4.2 Назначение основных финансовых отчетов и примечаний 36
4.2.1 Использование дополнительных промежуточных итогов 37
4.3 Группировка информации 38
4.4 Наименования статей финансовой отчетности 40
4.4.1 Использование наименования «Прочее» 41
5 Влияние на другие стандарты МСФО 42
5.1 Отчет о движении денежных средств 42
5.1.1 Косвенный метод 42
5.1.2 Классификация сумм процентов и дивидендов 42
5.2 Отчет о финансовом положении 43
5.3 Доход на акцию 43
5.4 Промежуточная отчетность 43
5.5 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия 44
5.6 Последствия для МСБУ 8 45
5.7 Решения Комитета по разъяснениям МСФО по вопросам повестки дня 45
6 Переход на МСФО 18 и внедрение 46
6.1 Переходные требования 46
6.1.1 Промежуточная отчетность 47
6.1.2 Выбор метода оценки инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия 48
6.2 Вопросы, связанные с внедрением 49
6.2.1 Взаимодействие с заинтересованными сторонами 49
6.2.2 Изменения информационных систем 51

1 Обзор

МСФО 18 «Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности» был выпущен Советом по МСФО (IASB) в апреле 2024 года и заменяет МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности». Стандарт применяется к отчетным периодам, начинающимся 1 января 2027 года или позднее, с возможностью досрочного применения.

МСФО 18 существенно изменяет порядок представления и раскрытия информации о финансовых результатах деятельности организаций. Хотя признание и оценка активов и обязательств остаются неизменными, стандарт вводит более детально определенную структуру отчета о доходах и расходах, новые промежуточные итоги и расширенные требования к раскрытию информации.

Изменения, внесенные МСФО 18, призваны улучшить сопоставимость, прозрачность и согласованность представления финансовой отчетности, особенно в части представления организациями информации о финансовых результатах деятельности. При этом МСФО 18 решает давно существующие проблемы, связанные с различиями в практике применения МСБУ 1, в частности, в представлении операционного дохода и показателей результатов деятельности, специфичных для отдельных организаций.

Учитывая масштаб этих изменений, организациям не следует рассматривать МСФО 18 как простое изменение требований к представлению информации. Внедрение может потребовать существенных профессиональных суждений, изменений в системах и процессах, а также взаимодействия со многими заинтересованными сторонами.

1.1 Обзор ключевых изменений

МСФО 18 предусматривает изменения по трем основным направлениям:



Помимо указанных выше изменений, МСФО 18 вводит ряд других изменений, в том числе:

- Новые требования к представлению операционных расходов по характеру, по функциональному назначению либо с использованием смешанного подхода;
- Соответствующие поправки к другим стандартам, включая МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств», МСБУ 33 «Доход на акцию» и МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность»; и
- Новые требования к представлению информации об ассоциированных организациях и совместных предприятиях.

Хотя некоторые из этих изменений имеют более узкую сферу применения, они могут оказать существенное влияние на отдельные организации в зависимости от конкретных обстоятельств их деятельности.

1.2 Что остается неизменным

Несмотря на масштаб внесенных изменений, важно отметить, что МСФО 18 не изменяет многие основополагающие аспекты подготовки финансовой отчетности.

В частности:

- **Признание и оценка**
  МСФО 18 не меняет порядок признания и оценки активов, обязательств, доходов или расходов. Эти аспекты по-прежнему регулируются другими стандартами МСФО.
- **Итоговый доход или убыток**
  МСФО 18 не влияет на величину дохода или убытка за период. Изменения касаются порядка представления и анализа этого дохода или убытка.
- **Экономическая сущность операций**
  МСФО 18 не изменяет экономическую сущность операций. Однако стандарт может изменить порядок представления информации об этих операциях, что может повлиять на интерпретацию результатов деятельности.
- **Многие принципы МСБУ 1**
  Многие принципы, ранее предусмотренные МСБУ 1 (например, существенность, непрерывность деятельности и достоверное представление), были сохранены, хотя в некоторых случаях соответствующие требования были перенесены или сформулированы более подробно.

Соответственно, хотя финансовое положение и результаты деятельности организации не изменятся в результате применения МСФО 18, порядок представления информации об этих результатах, доведения ее до пользователей и ее интерпретации может существенно измениться.

1.3 Общие последствия

Применение МСФО 18 приведет к существенным изменениям в порядке подготовки и представления финансовой отчетности, особенно в части представления информации о результатах деятельности и доведения ее до пользователей.

Организациям потребуется:

- Применять профессиональное суждение при классификации доходов и расходов;
- Пересмотреть подходы к оценке результатов деятельности и представлению информации о них внутренним и внешним пользователям; и
- Оценить влияние на информационные системы, процессы и средства контроля.

На практике внедрение МСФО 18, вероятно, потребует согласованных усилий различных функциональных подразделений организации, включая финансовое подразделение, подразделение информационных технологий, подразделение по связям с инвесторами, а также взаимодействия другими заинтересованными сторонами.

2 Отчет о доходах и расходах

2.1 Категоризация в отчете о доходах и расходах

МСФО 18.47

МСФО 18 требует классификации доходов и расходов в отчете о доходах и расходах по 5 различным категориям:

- Операционная категория;
- Инвестиционная категория;
- Финансовая категория;
- Категория подоходного налога;
- Категория прекращенной деятельности.

Кроме того, организации обязаны предоставлять следующие промежуточные итоговые показатели (см. раздел 2.3):

- Операционный доход или убыток;
- Доход или убыток до учета финансовых статей и подоходного налога;
- Доход или убыток за период.

Отчет о доходах и расходах может быть представлен следующим образом:



Выручка
Себестоимость продаж
Валовой доход
Прочие операционные доходы
Расходы на исследования и разработки
Общеадминистративные расходы
Убыток от обесценения гудвилла
Прочие операционные расходы
Операционный доход
Доля в прибыли, учитываемой по методу долевого участия
Убыток от выбытия инвестиции в ассоциированную организацию
Процентный доход
Доход до учета финансовых статей и подоходного налога
Процентные расходы по заемным средствам и обязательствам по аренде
Процентные расходы по оценочным обязательствам и обязательствам по вознаграждениям работникам
Доход до налогообложения
Расходы по подоходному налогу
Доход от продолжающейся деятельности
Доход от прекращенной деятельности
Доход за период

Классификация статьи доходов или расходов, как правило, зависит от характера актива или обязательства, в связи с которым возникают соответствующие доходы или расходы, а в некоторых случаях – от основного вида деятельности организации (см. раздел 2.1.6). Категории в отчете о доходах и расходах следующие:

2.1.1 Инвестиционная категория

МСФО 18.53 Доходы и расходы могут быть отнесены к инвестиционной категории только в том случае, если они относятся к определенным видам доходов и расходов, возникающих в связи определенными видами активов. В частности, к таким активам относятся:

- Инвестиции в ассоциированную организацию, совместное предприятие или неконсолидированную дочернюю организацию;
- Денежные средства и их эквиваленты;
- Прочие активы, если они генерируют доходы самостоятельно и в значительной степени независимо от других ресурсов организации.

Если организация осуществляет определенный вид основной деятельности, связанный с инвестированием в активы, применяются отдельные правила, в соответствии с которыми некоторые статьи доходов и расходов могут быть отнесены к операционной категории, хотя в противном случае они были бы отнесены к инвестиционной категории (см. раздел 2.1.6 ниже).

МСФО 18.54, 47 Не все доходы и расходы, связанные с указанными активами, могут быть отнесены к инвестиционной категории. МСФО 18 допускает включение следующих статей в инвестиционную категорию, если они относятся к соответствующим активам:

Отдельные статьи дохода или расхода	Примеры
Доходы, генерируемые этими активами	• Проценты • Дивиденды • Доход от аренды • Доля прибыли ассоциированных организаций
Доходы и расходы, возникающие при первоначальной и последующей оценке активов, включая прекращение их признания	• Доходы и убытки от изменения справедливой стоимости • Убытки от обесценения и восстановление убытков от обесценения • Амортизация инвестиционной недвижимости
Дополнительные расходы, непосредственно связанные с приобретением и выбытием активов	• Затраты по сделке, не включенные в балансовую стоимость актива при первоначальном признании • Затраты на продажу активов • Доходы или расходы возникающие при прекращении признания актива или его классификации в качестве предназначенного для продажи и последующей переоценки (см. 2.1.5)

2.1.1.1 Активы, приносящие доход в значительной степени независимо от других активов

Необходимо учитывать, приносит ли актив доход отдельно и в значительной степени независимо от других активов и ресурсов организации, чтобы отнести соответствующие доходы и расходы к инвестиционной категории. Если же активы используются в сочетании с другими активами и ресурсами группы для получения дохода, то соответствующие доходы и расходы будут классифицироваться как операционные.

МСФО 18.B46 К типам активов, которые, как считается, приносят в значительной степени независимую доходность, относятся:

- Долговые инструменты;
- Долевые инструменты;
- Инвестиционная недвижимость (и связанная с ней дебиторская задолженность по аренде);
- Чистые инвестиции в финансовую аренду.

Если одним из основных видов деятельности организации является инвестирование в эти виды активов, такие статьи классифицируются как операционные (см. раздел 2.1.6 ниже).

2.1.1.2 Дополнительные расходы

Дополнительные доходы и расходы, связанные с этими активами, могут быть классифицированы как инвестиционные только в том случае, если они представляют:

- Доходы и расходы, возникающие в результате первоначальной и последующей оценки активов, включая прекращение признания активов;
- Дополнительные расходы, непосредственно связанные с приобретением и выбытием активов.

Это означает, что некоторые статьи доходов и расходов, связанные с этими активами, не будут соответствовать требованиям для классификации в инвестиционной категории и вместо этого должны быть классифицированы как операционные (см. раздел 2.1.3 ниже). Это, как правило, относится к расходам, связанным с владением такими активами, и возникает на протяжении всего срока службы активов, включая:

- Расходы на техническое обслуживание инвестиционной недвижимости;
- Налог на имущество;
- Регулярные вознаграждения консультантам и управляющим и т. д.

2.1.2 Финансовая категория

Доходы и расходы, подлежащие классификации в финансовой категории для организаций, не имеющих определенного вида основной деятельности (см. раздел 2.1.6 ниже), можно обобщить следующим образом:



Виды доходов и расходов, которые могут быть отнесены к финансовой категории, зависят от типа обязательства.

2.1.2.1 Обязательства 1 типа

МСФО 18.B50 Обязательства типа 1 – это обязательства, возникающие в результате операций, которые включают только привлечение финансирования. То есть обязательства, возникающие в результате получения денежных средств в обмен на финансовое обязательство, или получения собственных долевых инструментов организации, которые впоследствии организации потребуется выкупить в обмен на денежные средства или собственные долевые инструменты.

МСФО 18.B51 Это соглашения, которые носят исключительно финансовый характер и не предусматривают предоставления дополнительных товаров или услуг. В него могут входить такие обязательства, как:

- Кредиты и ипотечные кредиты, а также другие долговые инструменты, подлежащие погашению денежными средствами;
- Облигации, погашаемые путем передачи акций;
- Обязательство по приобретению собственных долевых инструментов;
- Финансовые соглашения с поставщиками, в рамках которых признание первоначальной торговой кредиторской задолженности было прекращено.

Включение соглашений о финансировании поставщиков в данный перечень не означает наличия дополнительных указаний относительно того, требуется ли прекращение признания базовой торговой кредиторской задолженности и признание обязательства по соглашению о финансировании в отчете о финансовом положении. Оно лишь указывает, что если происходит прекращение признания и признается новое финансовое обязательство, то возникающие процентные расходы и другие соответствующие расходы будут классифицироваться в финансовой категории в отчете о доходах и расходах.

МСФО 18.60 Виды доходов и расходов, связанных с этими инструментами, которые будут классифицироваться в финансовой категории, представляют собой статьи, относящиеся к первоначальному признанию, последующей оценке и прекращению признания обязательств, включая связанные с этим затраты по сделке. Сюда входят:

- Процентные расходы, рассчитанные с использованием эффективной процентной ставки;
- Доходы и убытки от изменения справедливой стоимости;
- Дивиденды, подлежащие выплате по привилегированным акциям, классифицированным как обязательство;
- Доходы или убытки от прекращения признания обязательства;
- Затраты по сделке.

Прямое включение затрат по сделке означает, что все такие затраты, независимо от того, учитываются ли они при расчете эффективной процентной ставки по финансовым инструментам, оцениваемым по амортизированной стоимости, или признаются непосредственно в отчете о доходах и расходов вследствие оценки обязательства по справедливой стоимости через доход или убыток, будут относиться к финансовой категории.

При этом могут возникать комиссии за предоставление кредитных линий и другие аналогичные затраты, связанные с соглашениями о финансировании, которые не могут быть непосредственно отнесены к конкретному обязательству. Поскольку классификация статей в финансовой категории зависит от соответствующего обязательства, затраты, которые невозможно связать с конкретным обязательством, не могут быть отнесены к финансовой категории и должны классифицироваться в операционной категории. К таким затратам могут относиться, например, расходы на консультационные услуги по вопросам долгового финансирования, не связанные с конкретным займом.

2.1.2.2 Обязательства 2 типа

МСФО 18.B53 Обязательства типа 2 – это обязательства, возникающие в результате операций, которые не ограничиваются только привлечением финансирования и имеют другие цели.

К ним могут относиться такие обязательства, как:

- Торговая и прочая кредиторская задолженность;
- Обязательства по договорам с покупателями;
- Оценочные обязательства;
- Обязательства по аренде;
- Обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами.

МСФО 18.61 Не все доходы и расходы, относящиеся к таким обязательствам, классифицируются в финансовой категории. К этой категории относятся только суммы, связанные с процентными доходами и расходами (или изменениями процентных ставок), которые идентифицируются как таковые при применении требований других стандартов МСФО.

МСФО 18.B54 Это включает такие суммы, как:

- Процентные расходы по торговой кредиторской задолженности или обязательствам по договорам с покупателями;
- Процентные расходы по обязательствам по аренде;
- Чистые процентные расходы по пенсионным планам с установленными выплатами;
- Увеличение оценочных обязательств, обусловленное течением времени и изменениями ставок дисконтирования.

МСФО 18.BC167 Однако если другие стандарты финансовой отчетности МСФО не требуют дезагрегирования процентных компонентов, то их не следует дезагрегировать для целей классификации в отчете о доходах и расходах. Например, МСФО 2 «Выплаты на основе акций», не требует разделять расходы, возникающие в результате изменения обязательства по выплатам, основанным на акциях, с расчетом денежными средствами, на процентные расходы (эффект временной стоимости денег) и прочие изменения обязательства.

Соответственно, эта сумма не будет дезагрегироваться в отчете о доходах и расходах, а вместо этого будет полностью классифицирована как операционные расходы.

2.1.2.3 Гибридные договоры, содержащие основной инструмент, являющийся обязательством

Организации нередко выпускают гибридные инструменты, состоящие из основного инструмента, представляющего собой обязательство (долгового инструмента), и встроенного производного инструмента, которые могут учитываться или не учитываться отдельно в соответствии с МСФО 9 «Финансовые инструменты». Сюда могут входить такие инструменты, как конвертируемые облигации и некоторые привилегированные акции. Классификация доходов и расходов будет зависеть от порядка их учета следующим образом:

Тип инструмента	Классификация доходов и расходов
Встроенный производный инструмент отделен от основного долгового инструмента	Основной долговой инструмент – применять общие правила классификации обязательств согласно разделу 2.1.2 выше. Как правило, это приводит к классификации в финансовую категорию, за исключением случаев, когда речь идет об обязательствах, не связанных исключительно с привлечением финансирования, или если у организации есть определенная основная деятельность (см. раздел 2.1.6 ниже), в этом случае классификация соответствует требованиям МСФО 18 для таких обязательств. Отделенный производный инструмент – применять правила, установленные для инструментов хеджирования (см. раздел 2.1.7.2 ниже).
Встроенный производный инструмент не отделен от основного долгового инструмента, и этот инструмент предполагает только привлечение финансирования	Классифицировать в финансовую категорию
Встроенный производный инструмент не отделен от основного долгового инструмента, и этот инструмент предполагает не только привлечение финансирования	Если основной долговой инструмент является финансовым обязательством, подпадающим под действие МСФО 9, и учитывается по амортизированной стоимости – классифицировать на основе правил для обязательств 1 типа. Во всех остальных случаях применять общие требования к классификации, установленные МСФО 18, которые, вероятно, приведут к классификации доходов и расходов в операционную категорию.

2.1.2.4 Представление статей в рамках финансовой категории

МСФО 18. 75(b)
МСФО 18. BC242

Помимо общих требований к представлению в отчете о доходах и расходах статей, предусмотренных МСФО 9 «Финансовые инструменты», нет конкретных указаний о том, как представлять статью в рамках финансовой категории в отчете о доходах и расходах, которая заменила требование о представлении одной статьи «Финансовые расходы» в соответствии с МСБУ 1. Теперь составители отчетности должны учитывать роль основных финансовых отчетов при определении того, что является полезным кратким изложением информации в финансовой категории (см. раздел 4.2 ниже), чтобы определить соответствующие статьи для представления.

Одним из возможных вариантов дезагрегирования расходов в финансовой категории может быть отдельное раскрытие следующих статей:

- Расходы, относящиеся к обязательствам первого типа (финансовые обязательства);
- Расходы, относящиеся к обязательствам второго типа (прочие обязательства).

Однако в других сценариях может быть более уместной другая классификация доходов и расходов.

2.1.3 Операционная категория

МСФО 18.B42 Операционная категория охватывает не только доходы и расходы, относящиеся к основному виду деятельности организации. Операционная категория является остаточной категорией, и все доходы и расходы, которые не соответствуют требованиям для классификации в какой-либо из других категорий, должны быть представлены в операционной категории. Это включает в себя доходы и расходы, которые носят нерегулярный или необычный характер.

Особые требования к тому, что включается в операционную категорию, существуют только в том случае, если у организации есть определенный вид основной деятельности, как обсуждается в разделе 2.1.6 ниже.

МСФО 18.B48 – B49 С учетом критериев классификации доходов и расходов в инвестиционной категории, когда активы используются совместно для производства или поставки товаров или услуг, они не рассматриваются в инвестиционной категории и вместо этого должны быть отнесены к операционной категории. Это включает такие статьи, как амортизация основных средств и связанные с ней убытки от обесценения.

К числу конкретных областей для рассмотрения относятся:

2.1.3.1 Объединение бизнеса

МСФО 18.B49 Хотя объединение бизнеса может иметь инвестиционный характер, и связанные с ними денежные потоки представляются как инвестиционные в отчете о движении денежных средств, в отчете о доходах и расходах, доходы и расходы, связанные с объединением бизнеса, должны быть классифицированы в операционную категорию. Это основано на том, что приобретенные активы будут использоваться в сочетании с другими активами для получения будущих доходов.
Это включает в себя такие статьи доходов и расходов, как:

- Прибыль от выгодного приобретения;
- Изменение оценки условного возмещения;
- Связанные с приобретением затраты по сделке.

2.1.3.2 Расходы, связанные с персоналом

Расходы, связанные с персоналом, как правило, носят операционный характер, хотя для определения их классификации следует применять обычный анализ. В стандарте специально рассматриваются некоторые расходы на персонал:

МСФО 18.B55(b)
- Стоимость услуг текущего и прошлых периодов по программе с установленными выплатами, носят операционный характер.

МСФО 18.B54(d)
- Чистые процентные расходы (доходы) по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами классифицируются в финансовой в категории.

МСФРО 18. BC164 – BC 168
- МСФО 2 «Выплаты на основе акций» не требует разделения изменений расходов по выплатам на основе акций на процентную составляющую (временная стоимость денег) и прочие изменения стоимости. Соответственно, вся сумма классифицируется как операционные расходы без выделения процентной составляющей, относимой к финансовой категории.

2.1.3.3 Суммы, связанные с договорами с покупателями и торговой дебиторской задолженностью

Поскольку дебиторская задолженность и активы по договорам признаются в результате продаж покупателям, они считаются активами, используемыми в сочетании с другими активами для получения дохода и не являются в значительной степени независимыми от других активов. Соответственно, в операционной категории будут классифицироваться следующие суммы:

- Убытки от обесценения торговой дебиторской задолженности и активов по договорам;
- Восстановление ранее признанных убытков от обесценения.

В случаях, когда договоры с покупателями содержат значительный компонент финансирования, классификация связанных с ним процентов является более сложной. Если договор предусматривает получение выручки авансом и возникает обязательство по уплате процентов, соответствующие процентные расходы классифицируются в финансовой категории.

Если договоры с покупателями содержат значительный компонент финансирования вследствие отсрочки платежа и признается процентный доход, этот доход необходимо классифицировать в операционной категории, поскольку соответствующая дебиторская задолженность не соответствует критериям классификации в инвестиционной категории.

2.1.4 Категория подоходного налога

МСФО 18.67 Организации классифицируют доходы и расходы в категории подоходного налога, если они являются расходами или экономией подоходного налога, рассчитанными в соответствии с МСБУ 12 «Налоги на прибыль», и признаются в доходах или расходах, включая любые связанные с этим курсовые разницы (доходы или убытки). Поскольку суммы должны рассчитываться в соответствии с МСБУ 12, чтобы классифицироваться в категории подоходного налога, суммы налогов, которые не рассчитываются на основе налогооблагаемого дохода, такие как налог на добавленную стоимость, не будут классифицироваться в категории подоходного налога в соответствии с МСФО 18.

В настоящее время этот вопрос изучается Советом по МСФО (IASB), который на своем заседании в мае 2026 года отложил свое решение об одобрении решения Комитета по разъяснениям МСФО (IFRIC) по вопросу повестки дня, подтверждающего эту позицию, и в настоящее время рассматривает вопрос о необходимости внесения каких-либо незначительных поправок в МСФО 18.

2.1.5 Категория прекращенной деятельности

МСФО 18.68 Организации классифицируют доходы и расходы в категории прекращенной деятельности в отношении сумм, которые определяются в соответствии с МСФО 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» как относящиеся к прекращенной деятельности. В соответствии с требованиями МСФО 5, эта категория в отчете о доходах и расходах должна содержать только одну статью, представляющую собой доход или убыток от прекращенной деятельности.

МСФО 18.68 Классификация доходов и убытков от выбытия активов или группы активов в отчете о доходах и расходах будет зависеть от того, где возникают эти доходы и убытки.

- Если группа активов, подлежащих выбытию, представляет собой прекращенную деятельность, то доходы и убытки классифицируются в категории прекращенной деятельности;
- МСФО 18.B64(a) МСФО 18.B64(b) Если группа активов, подлежащих выбытию, не представляет собой прекращенную деятельность, то доходы и убытки классифицируются в соответствии с классификацией активов непосредственно перед их классификацией как «Предназначенные для продажи». Доходы и убытки будут классифицироваться:
  - В инвестиционной категории – если непосредственно до соответствующей операции или иного события все активы группы, за исключением активов по налогу на прибыль, генерировали доходы и расходы, классифицируемые в инвестиционной категории;
  - В операционной категории – во всех остальных случаях.

2.1.6 Определенные виды основной деятельности

Хотя операционная категория является остаточной категорией, целью Совета по МСФО (IASB) было то, чтобы операционный доход отражал операционные результаты деятельности организации. Поэтому обычная классификация статей, обсуждавшаяся выше, не подходит для организаций, основной деятельностью которых являются:

- инвестирование в активы; или
- предоставление финансирования покупателям.

Соответственно, для этих отдельных основных видов деятельности предусмотрены специальные правила, чтобы обеспечить отражение результатов основной деятельности таких организаций в операционной категории.

2.1.6.1 Определение основных видов деятельности

МСФО 18.B32 Вопрос о том, является ли инвестирование в активы или предоставление финансирования покупателям основным видом деятельности организации, определяется фактическими обстоятельствами, а не просто заявлениями организации.

МСФО 18.B30 МСФО 18.B41 Не существует порогового значения для определения того, когда тот или иной вид деятельности становится основным, потребуется профессиональное суждение. У организации может быть более одного основного вида деятельности. Поскольку факты меняются со временем, оценка того, является ли тот или иной вид деятельности основным, может измениться; такие изменения в классификации будут вноситься перспективно, начиная с даты изменения, и суммы, за периоды до этой даты, не переклассифицируются.

МСФО 18.B34 Вид деятельности, вероятно, является основным, если организация использует промежуточный итог, относящийся к этой деятельности, в качестве показателя результатов операционной деятельности (аналогично показателю валового дохода), при этом доходы и расходы, формирующие данный промежуточный итог, в противном случае классифицировались бы в инвестиционной или финансовой категории.

МСФО 18.B23 Примеры промежуточных показателей, которые могут использоваться для отражения результатов деятельности, включают:

- Чистый процентный доход;
- Чистый комиссионный доход;
- Результат страховых услуг;
- Чистый финансовый результат;
- Чистый доход от аренды.

Эти промежуточные итоги могут использоваться во внешних коммуникациях, включая презентации для инвесторов или сегментную отчетность в соответствии с МСФО 8 «Операционные сегменты», либо исключительно для принятия внутренних решений. Важно, чтобы их использование свидетельствовало о том, что организация рассматривает соответствующий промежуточный итог как показатель результатов операционной деятельности.

МСФО 18.B36 Если организация подготавливает сегментную отчетность в соответствии с МСФО 8, применяются следующие положения:

- Если отчетный сегмент охватывает один вид деятельности, это свидетельствует о том, что результаты деятельности данного сегмента являются важным показателем результатов деятельности организации, а соответствующий вид деятельности является одним из ее основных видов деятельности.
- Если операционный сегмент, не являющийся отдельным отчетным сегментом, охватывает один вид деятельности, такой вид деятельности может являться основным. Однако необходимо провести дополнительный анализ, чтобы определить, использует ли организация результаты деятельности данного сегмента в качестве одного из основных показателей результатов деятельности.

2.1.6.1.1 Уровень оценки

МСФО 18.B40 Если основной деятельностью организации является инвестирование в определенный вид активов, это не означает, что требования, применяемые к инвестированию как к определенному основному виду деятельности применяются к доходам и расходам, относящимся ко всем активам организации. Важно различать активы, относящиеся к данному виду основной деятельности, и активы, не относящиеся к нему. При определении того, какие активы относятся к основному виду деятельности, организация должна проводить оценку на уровне отдельных активов или групп активов с общими характеристиками. При оценке инвестиций в финансовые активы оценка должна проводиться на уровне класса финансовых инструментов, который организация определяет при применении МСФО 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Если активы не относятся к основному виду деятельности, к связанным с ними доходам и расходам применяются общие правила классификации, изложенные в разделе 2.1.1 выше.

2.1.6.1.2 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность

МСФО 18.B37 Оценка того, является ли деятельность основной деятельностью, должна проводиться на уровне отчитывающейся организации. Соответственно, на уровне консолидированной и отдельной отчетности могут быть сделаны разные выводы.

Например, автомобильная компания продает автомобили своим клиентам и имеет небольшую дочернюю организацию, которая также предоставляет финансирование покупателям. На консолидированном уровне можно сделать вывод, что финансирование покупателей не является основной деятельностью организации, поскольку результаты деятельности по предоставлению финансирования не отражаются и не отслеживаются отдельно на консолидированном уровне. Однако, если бы финансовая дочерняя организация составляла отдельную финансовую отчетность, она бы пришла к выводу, что предоставление финансирования покупателям является ее основной деятельностью, и ей потребовалось бы соответствующим образом классифицировать свои доходы и расходы.

Обновление IFRIC 26-03 Для материнских компаний, которые составляют отдельную финансовую отчетность и являются холдинговыми компаниями, владеющими инвестициями в операционные дочерние организации, их основной деятельностью, вероятно, является инвестирование в неконсолидированные дочерние организации, но это будет зависеть от конкретных фактов и обстоятельств, особенно если материнская компания также осуществляет другие виды деятельности.

Некорректно делать вывод о том, что у материнской компании отсутствует основной вид деятельности, и на этом основании представлять только доходы (дивиденды) и связанные с ними расходы исключительно в инвестиционной категории, не выделяя операционную категорию. Не предполагается, что у организации может отсутствовать основной вид деятельности и, соответственно, операционная категория в отчете о доходах и расходах.

2.1.6.2 Последствия признания инвестирования в активы основным видом деятельности

Если инвестирование в определенный класс активов является основной деятельностью организации, применяются специальные правила для определения того, классифицируются ли доходы и расходы, относящиеся к этим конкретным активам, в инвестиционной или операционной категории. Последствия будут зависеть от того, в какие активы организация инвестирует в рамках своей основной деятельности.



В отношении доходов и расходов, связанных с другими активами, не относящимися к основному виду деятельности организации, продолжают применяться общие правила классификации, изложенные в разделе 2.1.1.

2.1.6.3 Последствия предоставления финансирования покупателям как основного вида деятельности

Если предоставление финансирования покупателям является одним из основных видов деятельности организации, это влияет на классификацию доходов и расходов, связанных как с обязательствами, так и с денежными средствами и их эквивалентами, относящимися к предоставлению такого финансирования.



Для доходов и расходов, относящихся ко всем обязательствам, которые не связаны исключительно с привлечением финансирования (обязательства 2 типа), продолжают применяться общие правила классификации, изложенные в 2.1.2.2.

Выбор учетной политики

МСФО 18.56(b)
МСФО 18.65(a)

Организация имеет возможность выбора учетной политики, однако выбранный подход должен применяться последовательно к доходам и расходам, связанным как с обязательствами 1 типа, так и с денежными средствами и их эквивалентами, которые не связаны с предоставлением финансирования покупателям. Организации могут по своему усмотрению классифицировать эти доходы и расходы в одной из следующих категорий:

- Все доходы и расходы – в операционную категорию;
- Доходы и расходы, связанные с денежными средствами и их эквивалентами, – в инвестиционную категорию, а связанные с обязательствами 1 типа – в финансовую категорию.

МСФО 18.57

Если организация не может различить денежные средства и их эквиваленты, относящиеся к предоставлению финансирования покупателям, и денежные средства и их эквиваленты, не относящиеся к предоставлению финансирования покупателям, все доходы и расходы, относящиеся к денежным средствам и их эквивалентам, классифицируются в операционную категорию.

2.1.7 Классификация отдельных доходов и расходов

МСФО 18 содержит конкретные указания по следующим статьям доходов и расходов, которые могут быть классифицированы в несколько различных категорий.

2.1.7.1 Доходы и убытки от курсовых разниц

МСФО 18.B65

Доходы и убытки от курсовых разниц классифицируются в соответствии с доходом или расходом, к которому они относятся, что отражает тот факт, что курсовые разницы являются результатом оценки соответствующих операций, активов или обязательств, а не отдельным источником доходов или расходов.

Это требует определения базовой статьи, которая приводит к возникновению курсовой разницы, и классификации дохода или убытка в той же категории, что и соответствующий доход или расход. Курсовые разницы, возникающие по статьям, связанным с деятельностью по получению дохода, такой как дебиторская или кредиторская задолженность, классифицируются в операционной категории. Курсовые разницы по обязательствам, возникающим в результате привлечения финансирования, например, заимствований, классифицируются в финансовой категории.

МСФО 18.B67

Если курсовые разницы относятся к статьям, классифицируемым более чем в одной категории, или не могут быть непосредственно связаны с одной конкретной статьей, необходимо применить профессиональное суждение для определения классификации, которая наилучшим образом отражает характер соответствующих активов и обязательств.

МСФО 18.B68

Если разделение или распределение доходов и убытков от курсовых разниц по различным категориям потребует неоправданных затрат или усилий, то доходы и убытки от курсовых разниц классифицируются в операционной категории. Чрезмерные затраты или усилия не означают, что организации могут не прилагать усилий и по умолчанию классифицировать доходы и убытки от курсовых разниц в операционной категории. Вероятно, для надлежащей классификации доходов и убытков от курсовых разниц потребуются изменения в системах, включая, возможно, создание отдельных счетов для различных типов доходов и убытков от курсовых разниц и перераспределение валютных операций. Вопросы внедрения требований МСФО 18 более подробно рассмотрены в разделе 6.1 ниже.

2.1.7.1.2 Доходы и убытки от курсовых разниц по внутригрупповым денежным статьям

Обновления КРМФО 26-03

В консолидированной финансовой отчетности внутригрупповые займы, предоставленные между организациями с различными функциональными валютами, исключаются при консолидации, но возникающие по ним доходы и убытки от курсовых разниц не исключаются. При определении того, в какой части отчета о доходах и расходах следует классифицировать эти доходы и убытки, организация может выбрать один из следующих подходов в качестве в учетной политики:

- По умолчанию классифицировать доходы и убытки от курсовых разниц в операционной категории; или
- Классифицировать их в той категории, к которой они относились до элиминации внутригруппового займа при консолидации.

Пример: Курсовые доходы и расходы по внутригрупповым денежным статьям

Материнская компания X использует евро в качестве функциональной валюты, и консолидированная финансовая отчетность также представлена в евро. В течение года Материнская компания X предоставила два внутригрупповых займа:

- Заем в евро дочерней организации Y, которая использует фунты стерлингов в качестве функциональной валюты. По этому займу за год возникла положительная курсовая разница в размере 500 евро.
- Заем в долларах США дочерней организации Z, которая использует доллары США в качестве функциональной валюты. По этому займу за год возникла отрицательная курсовая разница в размере 200 евро.

Применение 1 варианта учетной политики

Чистая положительная курсовая разница в размере 300 евро будет классифицирована в операционной категории.

Применение 2 варианта учетной политики

Доход от курсовой разницы в размере 500 евро по внутригрупповому займу дочерней организации Y признается в финансовой категории, поскольку он возник у дочерней организации Y, привлекшей заем в валюте, отличной от ее функциональной валюты. Таким образом, курсовая разница относятся к статье, доходы и расходы по которой классифицируются в финансовой категории.

Убыток от курсовой разницы в размере 200 евро по внутригрупповому займу, предоставленному дочерней организации Z, признается в инвестиционной категории, поскольку он возник у материнской компании X, предоставившей заем в валюте, отличной от ее функциональной валюты. Таким образом, курсовая разница относится к статье, доходы и расходы по которой классифицируются в инвестиционной категории.

Сложности могут возникнуть при применении 2 варианта учетной политики, если оценка определенных основных видов деятельности различается в консолидированной и отдельной финансовой отчетности. В таких случаях для определения соответствующей классификации необходимо учитывать определенные виды основной деятельности организации, установленные на уровне консолидированной финансовой отчетности.

2.1.7.1.3 Гиперинфляционные организации

МСФО 18.B69 Если организация применяет МСБУ 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики» и не отражает доход или убыток по чистой денежной позиции вместе с соответствующими доходами и расходами, она должна классифицировать доход или убыток в операционной категории.

2.1.7.2 Инструменты хеджирования

Производные финансовые инструменты могут использоваться для управления выявленными рисками (например, процентными или валютными рисками) или для других целей (например, производные инструменты, предназначенные для торговых целей, или встроенные производные инструменты в конвертируемый заем, требующий разделения). Классификация доходов и убытков от таких инструментов может быть разделена на следующие группы:

Инструмент	Классификация доходов и убытков
Инструменты, определенные в качестве инструментов хеджирования в соответствии с МСФО 9	Классифицируются в ту же категорию, что и доходы и расходы, на которые влияют указанные риски, для управления которыми используется данный инструмент. Это включает в себя доходы и убытки, связанные с компонентами, не определенными в качестве инструментов хеджирования, или неэффективностью хеджирования.
Производные финансовые инструменты, используемые для управления идентифицированными рисками, но не определенные в качестве инструментов хеджирования	Классифицируются в ту же категорию, что и доходы и расходы, подверженные рискам, для управления которыми используется данный инструмент.
Производные финансовые инструменты, не используемые для управления выявленными рисками и не связанные с привлечением финансирования	Классифицируются в операционную категорию.
Производные финансовые инструменты, не используемые для управления выявленными рисками и связанные с привлечением финансирования	Классифицируются в финансовую категорию, за исключением случаев, когда предоставление финансирования покупателям является определенным основным видом деятельности, в этом случае применяются правила классификации определенных основных видов деятельности (см. раздел 2.1.6.3 выше).

МСФО 18.B70 В отношении инструментов, определенных в качестве инструментов хеджирования, и других производных инструментов, используемых для управления выявленными рисками, если классификация доходов или убытков в определенной категории приведет к завышению совокупной суммы доходов и убытков, такие доходы и убытки следует представлять в операционной категории.

Завышение совокупной суммы доходов и убытков возникает при распределении одного и того же общего дохода или убытка по производному инструменту между несколькими категориями отчета о доходах и расходах для отражения различных управляемых рисков, в результате чего суммы, признанные в каждой категории, в совокупности превышают фактический общий доход или убыток по производному инструменту (например, производному инструменту, используемому для хеджирования валютного риска по выручке и процентным расходам).

Пример: Завышение совокупных сумм доходов и убытков от хеджирования

Компания X использует евро в качестве функциональной валюты и имеет следующие валютные позиции в долларах США:

- Кредиторская задолженность (закупка запасов) 100 долларов США (операционная категория)
- Банковский кредит 80 долларов США (финансовая категория)

Таким образом, чистая валютная задолженность X составляет 20 долларов США. Для управления этой чистой валютной задолженностью компания заключает форвардный контракт на покупку 20 долларов США. Компания X не применяет учет хеджирования.

В течение периода возникли следующие доходы и убытки от курсовых разниц:

- Убыток по кредиторской задолженности – (50)
- Доход по кредиту – 40
- Доход по форвардному контракту – 10

Таким образом, валютный риск полностью хеджирован, и в целом валютных доходов или убытков нет.

	Доходы и убытки от курсовых разниц	
	✗ С завышением	✓ Без завышения
Операционная категория		
Убыток от курсовых разниц по кредиторской задолженности	(50)	(50)
Доход от курсовых разниц по производному инструменту	50	10
Чистый операционный убыток от курсовых разниц	*ноль*	*(40)*
Финансовая категория		
Доход от курсовых разниц по займу	40	40
Убыток от курсовых разниц по производному инструменту	(40)	-
Чистый финансовый доход	*ноль*	*40*
Итого доход/убыток от курсовых разниц	**ноль**	**ноль**

Подход, приводящий к завышению совокупных сумм доходов и убытков, не допускается в соответствии с МСФО 18. Компания X должна представлять доходы и убытки от курсовых разниц по производному инструменту в операционной категории, как показано в варианте «Без завышения», поскольку распределение дохода по производному инструменту между операционной и финансовой категориями привело бы к завышению отражаемых сумм по сравнению с фактическим доходом по производному инструменту.

2.2 Представление операционных расходов

МСФО 18 внес изменения в метод анализа и представления расходов операционной категории в отчете о доходах и расходах, что в большей степени соответствует сложившейся практике. Организациям разрешается представлять свои операционные расходы либо:

МСФО 18.80 -81, B81

По характеру расходов	По функциям расходов	Смешанное представление
Операционные расходы агрегируются на основе характера потребляемых экономических ресурсов, независимо от того, где в организации происходит потребление	Операционные расходы агрегируются на основе деятельности, к которой относятся потребляемые ресурсы Они объединяют расходы различного характера	Некоторые расходы классифицируются по характеру, а другие – по функциям, что обеспечивает наиболее полезное структурированное обобщение
• Износ и амортизация • Заработная плата • Расходные материалы	• Себестоимость продаж • Расходы по реализации • Административные расходы	

МСФО 18.78

Организации не имеют свободного выбора в способе представления своих операционных расходов. Они должны выбрать метод, который обеспечивает наиболее полезное структурированное представление операционных расходов. Это потребует оценки ситуации. Для облегчения этого процесса Совет по МСФО (IASB) предоставил следующие факторы, которые могут учитываться:

МСФО 18.B80

Рассмотрение	Пример
Основные компоненты или факторы, влияющие на прибыльность организации	Организации, занимающиеся продажей товаров, скорее всего, сочтут классификацию по функциям, предусматривающую выделение себестоимости продаж и расходов по реализации, наиболее подходящей для объяснения факторов, влияющих на чистый доход. Организации, предоставляющие услуги, могут счесть информацию о характере расходов, таких как затраты на персонал, более важной для понимания факторов, влияющих на результаты деятельности.
Подход руководства к управлению бизнесом и внутренняя управленческая отчетность	Подход руководства к оценке деятельности организации может служить полезной отправной точкой, поскольку отражает то, как руководство анализирует расходы. В организациях с несколькими различными функциями классификация расходов по функциям может быть более полезной. Однако при более простой операционной модели распределение расходов по функциям может быть менее актуальным, поэтому представление расходов по характеру может оказаться более полезным.
Отраслевая практика	Подход к классификации расходов, скорее всего, будет единообразным в рамках отрасли и позволит обеспечить большую сопоставимость между организациями.

МСФО 18.B80(d)

В тех случаях, когда распределение расходов по конкретной функции было бы произвольным, эти расходы следует классифицировать по характеру, а не по функции.

2.2.1 Классификация расходов по характеру

МСФО 18.B84 Если организация выбирает классификацию расходов по характеру, суммы, представленные и раскрываемые в отдельных статьях, не обязательно должны соответствовать суммам расходов, признанных за период. Они могут включать суммы, признанные в составе актива за период. Сумма затрат, капитализированных в актив, при этом раскрывается отдельно.

Этот подход, скорее всего, применим к затратам, капитализированным в запасы, но может также относиться к затратам на установку, капитализированным в первоначальную стоимость основных средств, или к капитализированным затратам на исследования и разработки.

Пример: Затраты на персонал, раскрываемые по характеру

Компания X раскрывает все затраты на персонал по характеру. В течение года общая сумма заработной платы составила 500. Из этой суммы заработной платы:

- 100 относятся к производственному персоналу, задействованному в производстве запасов, и включены в их себестоимость
- 50 относятся к затратам на исследования и разработки, которые соответствуют требованиям капитализации.

Кроме того, у компании X были амортизационные расходы в размере 200, из которых 80 приходились на производственное оборудование и были включены в себестоимость запасов.

Предполагая отсутствие других расходов, операционная категория их отчета о доходах и расходах может выглядеть следующим образом:

Доходы от реализации	1000
Вознаграждения работникам	(500)
Амортизация	(200)
Изменения запасов	180
Изменение стоимости актива на стадии разработки	50
Операционный доход	**530**

В примечаниях также потребуется предоставить дополнительные пояснения.

Такой подход может быть полезен, поскольку позволяет напрямую согласовывать раскрываемые расходы с подтверждающими документами, например, согласовывать сумму расходов на выплаты сотрудникам с общей суммой заработной платы за период.

В качестве альтернативы, организации могут продолжать представлять расходы в соответствии с тем, как они в настоящее время представляют расходы по характеру, и продолжать представлять только чистую сумму расходов.

2.2.2 Классификация расходов по функциям

При классификации расходов по функциям Совет по МСФО (IASB) не дал определения термину «функция», но считает его хорошо известным и давно используемым термином.

МСФО 18.82 При использовании функциональной классификации требуется, чтобы одной из статей расходов по функциям была себестоимость продаж, включающей себестоимость запасов, признанную расходом в течение периода. В примечаниях следует привести качественное описание характера расходов, включенных в каждую функцию.

МСФО 18.83 В случаях, когда организации представляют в отчете о доходах и расходах расходы, классифицированные по функциям, аналогично существующим требованиям, требуется раскрытие информации о следующих расходах по характеру:

- Амортизация, включая суммы, рассчитанные в соответствии с МСБУ 16 «Основные средства», МСБУ 40 «Инвестиционная недвижимость», МСФО 16 «Аренда».
- Амортизация (МСБУ 38 «Нематериальные активы»).
- Расходы на вознаграждения работникам, включая суммы, указанные в МСБУ 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 2 «Выплаты на основе акций».
- Убытки от обесценения или их восстановление (МСБУ 36 «Обесценение активов»).
- Списания стоимости запасов или восстановление списанных сумм (МСБУ 2 «Запасы»).

В раскрываемой информации следует указать, в какие статьи операционной категории включены соответствующие расходы, а также привести перечень статей за пределами операционной категории, суммы по которым включены в общую сумму таких расходов. Это аналогично подходу, рассмотренному выше в разделе 2.2.1 в отношении расходов, классифицируемых по характеру, когда общая сумма может включать суммы, не признанные в качестве расходов.

Пример: Сверка расходов по характеру

Компания X классифицировала свои операционные расходы по функциям в отчете о доходах и расходах. Для выполнения требований к раскрытию в примечаниях общей суммы соответствующих расходов по характеру в примечаниях, компания X предоставляет следующую информацию:

Характер расходов	Себе-стоимость продаж	Расходы по реали-зации	Адми-нистративные расходы	Итого, признано в опера-ционной категории	Итого
Вознаграждения работникам	320	90	120	**530**	**545**[a]
Износ	80	15	20	**115**	**125**[b]
Амортизация	20	5	10	**35**	**35**
Списание запасов	980	–	–	**980**	**980**
Убытки от обесценения/ (восстановление)	10	–	5	**15**	**20**[c]

[a] Суммы, признанные вне операционной категории, включают затраты на вознаграждения работникам, включенные в стоимость запасов и капитализированные в стоимость активов, созданных в результате разработок

[b] Суммы, признанные вне операционной категории, включают амортизацию инвестиционной недвижимости, классифицированной как инвестиционная, и амортизацию, включенную в стоимость запасов

[c] Суммы, признанные вне операционной категории, включают убытки от обесценения инвестиционной недвижимости, отнесенные к инвестиционной категории

2.3 Обязательные промежуточные итоги в отчете о доходах и расходах

МСФО 18.69

В отчете о доходах и расходах требуется только 3 обязательных итога и промежуточных итога:

- Операционный доход или убыток;
- Доход или убыток до учета финансовых доходов и расходов и подоходного налога;
- Чистый доход или убыток.

Организации могут по своему усмотрению предоставлять дополнительные промежуточные итоги, такие как «Доход от продолжающейся деятельности» или «Доход до налогообложения», при условии, что эти промежуточные итоги соответствуют общим требованиям к дополнительным промежуточным итогам, изложенным в разделе 4.2.1 ниже.

2.3.1 Обязательные промежуточные итоги – предоставление финансирования покупателям как основной вид деятельности

МСФО 18.73 Если основной деятельностью организации является предоставление финансирования покупателям, требуются другие промежуточные итоги. Если такие организации выбирают учетную политику, предусматривающую классификацию в операционной категории доходов и расходов, относящихся к обязательствам, не связанным с предоставлением финансирования покупателям (см. раздел 2.1.6.3 выше), они не должны представлять промежуточный итог «Доход или убыток до учета финансовых доходов и расходов и подоходного налога». Это связано с тем, что некоторые доходы и расходы, связанные с финансированием включены в операционную категорию.

МСФО 18.74 Если такие организации хотят указать промежуточный итог, включающий все доходы и расходы в операционной и инвестиционной категориях, промежуточный итог должен иметь наименование, которое не создает впечатления, что из него исключены доходы и расходы, связанные с финансированием, и точно отражает его состав. Это может быть:

- Доход или убыток от операционной и инвестиционной деятельности.

3 Показатели результатов деятельности, определяемые руководством

МСФО 18 вводит новые требования к раскрытию информации о показателях результатов деятельности, определяемых руководством (MPM). Раскрытие информации призвано обеспечить дисциплину, прозрачность и сопоставимость показателей, которые часто предоставляются вне финансовой отчетности и известны, среди прочих терминов, как альтернативные показатели результатов деятельности или показатели, не предусмотренные общепринятыми принципами бухгалтерского учета.

Исторически эти показатели часто представлялись в презентациях для инвесторов, публикациях финансовых результатов и годовых отчетах с непоследовательными определениями и без достаточной сверки с показателями финансовой отчетности по МСФО.

Теперь МСФО 18 требует, чтобы соответствующие MPM были идентифицированы, согласованы, объяснены и раскрыты в едином примечании к финансовой отчетности. Включение этих MPM в финансовую отчетность также означает, что они теперь подлежат аудиторским процедурам и более тщательному контролю.

3.1 Определение MPM

МСФО 18.117 MPM представляет собой промежуточный итог доходов и расходов, формируемый на основе отчета о доходах и расходах, который:

- используется в публичных сообщениях вне финансовой отчетности;
- отражает представление руководства об одном из аспектов финансовых результатов деятельности организации в целом; и
- не требуется специально в соответствии с МСФО.

3.1.1 Промежуточные итоги доходов и расходов

МСФО 18.B116 Поскольку MPM должны представлять собой промежуточные итоги доходов и расходов, не все показатели результатов деятельности или показатели, не предусмотренные общепринятыми принципами бухгалтерского учета, будут считаться MPM. Например, следующие статьи не считаются MPM, поскольку они не являются промежуточными итогами доходов и расходов:

- только выручка;
- показатели движения денежных средств, например, свободный денежный поток;
- показатели баланса, например, чистый долг;
- коэффициенты, например, рентабельность капитала (ROCE), доход на акцию (EPS), маржа EBITDA в процентах, коэффициенты оборотного капитала;
- нефинансовые ключевые показатели результатов деятельности (KPI).

МСФО 18.B117 Однако, хотя сами коэффициенты могут и не являться MPM, числитель или знаменатель самого коэффициента представляет собой промежуточный итог доходов и расходов, который может быть промежуточным итогом MPM.

Пример: Коэффициенты и MPM

Компания X раскрывает свой коэффициент покрытия процентов в отчетах для инвесторов, чтобы продемонстрировать свою способность обслуживать свой долг.

Коэффициент покрытия процентов рассчитывается как

$$\frac{\text{Скорректированный EBITDA}}{\text{Общие процентные расходы}}$$

При рассмотрении возможных показателей MPM, компания X делает вывод:

Коэффициент покрытия процентов Общие процентные расходы	✗ Коэффициент
	✗ Промежуточный итог, включающий только расходs
Скорректированный EBITDA	✓ Потенциальный MPM

При условии, что скорректированный EBITDA соответствует остальным критериям определения MPM, необходимо предоставить соответствующую информацию о MPM (см. раздел 3.2 ниже).

МСФО 18.20 Хотя термин MPM имеет установленное определение, в МСФО 18 нет ничего, что прямо запрещало бы организациям указывать в примечаниях к финансовой отчетности и другие показатели, не предусмотренные МСФО, такие как свободный денежный поток. Организациям разрешается раскрывать информацию, которая не требуется в соответствии с МСФО, если это способствует пониманию пользователями финансовой отчетности.

МСФО 18.B132 Однако требования к раскрытию показателей MPM предусматривают четкое разграничение любых других показателей, не соответствующих определению MPM. Организациям также следует помнить, что включение этих дополнительных показателей, не соответствующих МСФО, в примечания к финансовой отчетности приведет к тому, что эти показатели будут включены в сферу действия любых аудиторских процедур. Местные регулирующие органы также могут иметь свое мнение относительно целесообразности или нецелесообразности включения таких показателей в финансовую отчетность.

3.1.1.1 Промежуточные итоги, исключенные из определения MPM

МСФО 18.118 Не все промежуточные итоги доходов и расходов считаются MPM. Некоторые показатели исключены из определения MPM, включая промежуточные итоги, требуемые или специально разрешенные МФСО. Это связано с тем, что данные показатели являются общепринятыми и понятными пользователям. К ним относятся следующие промежуточные итоги:

- валовый доход или убыток и аналогичные промежуточные итоги;
- операционный доход или убыток до вычета амортизации и убытков от обесценения (в сфере применения МСБУ 36);
- операционный доход или убыток с учетом всех доходов и расходов по инвестициям, учитываемым по методу долевого участия;
- промежуточный итог операционных и инвестиционных категорий, если у организации есть определенная основная деятельность по предоставлению финансирования покупателям и она классифицирует все доходы и расходы по обязательствам 1 типа как операционные;
- доход или убыток до налогообложения;
- МСФО 18.B123 доход или убыток от продолжающейся деятельности.

Промежуточные итоги, аналогичные валовому доходу, исключаются, если они отражают разницу между определенным видом дохода и непосредственно связанными с ним расходами, понесенными при его получении. Например, чистый процентный доход или чистый результат страховых услуг. Поскольку эти термины должны быть хорошо понятны, при определении состава этих промежуточных итогов, требуется лишь незначительное применение профессионального суждения. Однако, если промежуточные итоги, рассчитанные в соответствии с МСФО, корректируются, полученные показатели будут являться MPM.

3.1.2 Публичные коммуникации

MPM включают только те показатели, которые используются в публичных коммуникациях за рамками финансовой отчетности. В МСФО 18 нет четкого определения публичных коммуникаций, но стандарт предоставляет следующие примеры того, что считается публичными коммуникациями.

МСФО 18.B119

Публичные коммуникации	Непубличные коммуникации
• Комментарии руководства • Пресс-релизы • Презентации для инвесторов	• Устные коммуникации • Стенограммы устных коммуникаций • Сообщения в социальных сетях

Другие примеры публичных коммуникаций могут также включать:

- годовые отчеты;
- объявления на фондовой бирже;
- веб-сайты;
- меморандумы о размещении облигаций;
- проспекты эмиссии ценных бумаг для привлечения нового капитала;
- отчеты, представленные регулирующему органу и доступные для общественности.

Организациям необходимо убедиться, что они охватили весь спектр публичных коммуникаций и надлежащим образом рассмотрели и оценили все потенциальные MPM.

3.1.3 Мнение руководства о финансовых результатах

МСФО 18.130

МСФО 18 устанавливает строгую презумпцию, согласно которой, если в публичных коммуникациях используется промежуточный итог доходов и расходов, предполагается, что он отражает мнение руководства, если только не имеется обоснованной и подтверждаемой информации, опровергающей эту презумпцию.

МСФО 18.B124 Организации могут опровергнуть эту презумпцию, если:

- Показатель не относится к какому-либо аспекту финансовых результатов деятельности организации в целом (см. раздел 3.1.3.2 ниже);
- Показатель включен в публичную коммуникацию по причине, отличной от сообщения о мнении руководства о результатах деятельности.

3.1.3.1 Показатели, не отражающие мнение руководства о финансовых результатах деятельности

МСФО 18.B129 Показатели могут быть включены в публичную коммуникацию, поскольку это требуется местным регулирующим органом или по запросу внешней стороны. В других случаях такие показатели могут представляться без особого акцента на них и не использоваться руководством для внутренней оценки результатов деятельности.

При определении того, отражает ли показатель какой-либо аспект финансовых результатов деятельности организации, потребуется профессиональное суждение. Поскольку предположение о том, что показатель сообщает о каком-либо аспекте деятельности организации, является опровержимым, для опровержения этой презумпции необходимо располагать достаточными обоснованными доказательствами.

3.1.3.2 Неотражение результатов деятельности организации в целом

Показатель должен относиться к организации в целом, а не только к одному направлению деятельности. Поэтому показатели результатов деятельности, относящиеся к отчетным сегментам в соответствии с МСФО 8 «Операционные сегменты», вряд ли будут соответствовать определению показателя результатов деятельности, поскольку они не отражают деятельность бизнеса в целом. К таким показателям относятся, например:

- EBITDA розничного подразделения;
- Нормализованный доход сегмента грузоперевозок.

Однако в некоторых случаях показатели результатов отчетных сегментов могут соответствовать определению MPM, если соответствующий сегмент представляет собой отдельный основной вид деятельности организации, а промежуточные итоги соответствующих доходов и расходов представлены в отчете о доходах и расходах, что свидетельствует о том, что организация считает их релевантными для понимания аспекта деятельности организации в целом. При определении того, могут ли показатели результатов деятельности отдельных сегментов или направлений деятельности быть исключены из определения MPM, потребуется профессиональное суждение.

В целом, к типичным показателям результатов деятельности, которые, вероятно, будут считаться показателями результатов деятельности, относятся:

Возможный MPM	Причина
Скорректированный EBITDA	Промежуточный итог с корректировками руководства
Базовый операционный доход	Промежуточный итог, не предусмотренный МСФО
Доход от основной деятельности	Определенный руководством
EBIT от регулярной деятельности	Профессиональное суждение руководства
Скорректированный чистый доход	Промежуточный итог, не предусмотренный МСФО
Нормализованный доход	Субъективные корректировки

К числу показателей результатов деятельности, которые вряд ли будут считаться MPM, относятся следующие:

Обычно НЕ являются MPM	Причина
Темп роста выручки %	Коэффициент
ROCE	Коэффициент
Чистый долг	Показатель баланса
Свободный денежный поток	Показатель денежного потока
Базовый доход розничного сегмента	Не отражает бизнес в целом
Доход на акцию (EPS)	Показатель EPS
Коэффициент загрузки (заполняемости)	Операционный KPI
Выбросы углерода	Нефинансовый KPI

3.2 Раскрытие MPM

3.2.1 Раскрытие информации MPM в примечаниях

МСФО 18.122

Раскрытие информации по всем MPM требуется в одном примечании. Организации не могут распределять сверки по другим разделам своей годовой отчетности, таким как:

- анализ и обсуждение руководством (MD&A);
- разделы для инвесторов;
- приложения с альтернативными показателями результатов деятельности.

В примечании должно быть указано, что MPM отражают точку зрения руководства на тот или иной аспект финансовых результатов деятельности и не обязательно сопоставимы с аналогичными показателями, используемыми другими организациями.

Для каждого из представленных MPM организации должны раскрывать следующую информацию:

- Описание показателя;
- Методология расчета;
- Сверка с наиболее непосредственно сопоставимым промежуточным итогом.

3.2.1.1 Описание показателя и методология расчета

Описание показателя и методология расчета тесно связаны.

МСФО 18.122

Организация должна объяснить:

- о каком аспекте финансовых результатов деятельности организации сообщается в MPM;
- почему руководство считает, что он предоставляет полезную информацию.

МСФО 18.B134 – B135

Показатель MPM также должен иметь наименование, которое не вводит пользователей в заблуждение и четко отражает его содержание. В частности, необходимо пояснить, если суммы рассчитываются с использованием методов, отличающихся от методов, применяемых при подготовке остальной финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Если организация использует такие термины, как «неповторяющиеся расходы», она должна четко объяснить их значение, поскольку разные организации могут трактовать эти термины по-разному.

Пример: Раскрытие информации об описании и методологии расчета

Компания X использует базовый операционный доход в качестве MPM. В примечании к MPM организация раскрывает следующую информацию:

Скорректированный операционный доход используется руководством для оценки базовой операционной деятельности Компании, поскольку этот показатель исключает статьи, которые по мнению руководства, не отражают результаты ее регулярной операционной деятельности. Показатель рассчитывается на основе операционного дохода за вычетом статей, возникающих вне обычной текущей деятельности Компании и имеющих неповторяющийся характер. К таким корректировкам относятся затраты на реструктуризацию, убытки от обесценения и расходы, связанные с приобретением.

3.2.1.2 Сверка с наиболее сопоставимым промежуточным итогом

МСФО 18.B136 Организации обязаны предоставить сверку каждого MPM с наиболее непосредственно сопоставимым итоговым или промежуточным показателем, представление которого требуется в соответствии с МСФО, как правило, МСФО 18, либо с одним из промежуточных итогов, перечисленных в разделе 3.1.1.1 выше.

Сверка должна сопровождаться пояснением порядка расчета каждой корректирующей статьи и причин, по которым она предоставляет полезную информацию. Кроме того, для каждой корректирующей статьи необходимо раскрывать соответствующий эффект подоходного налога и влияние на неконтролирующие доли участия.

МСФО 18.B141 При определении эффекта подоходного налога организации могут использовать любой из следующих методов:

- применение соответствующих установленных законодательством налоговых ставок;
- пропорциональное распределение текущего и отложенного налога организации;
- другой метод, обеспечивающий более адекватное распределение.

Другим альтернативным подходом может быть использование эффективной налоговой ставки организации.

Пример: Сверка MPM

В продолжение приведенного выше примера, при расчете базового операционного дохода компания X внесла следующие корректировки в операционный доход: затраты на реструктуризацию 12,000; убытки от обесценения 8,000; расходы, связанные с приобретением 5,000.

Установленная законодательством ставка подоходного налога составляет 25%, неконтролирующей доле участия (NCI) принадлежит 20% экономического интереса в группе.

Сверка может быть представлена следующим образом:

	Всего €'000	Налоговый эффект @25% €'000	Доля NCI @20% €'000	Прим.
Операционный доход	352,000			
Затраты на реструктуризацию	12,000	(3,000)	(1,800)	A
Убытки от обесценения	8,000	(2,000)	(1,200)	B
Расходы, связанные с приобретением	5,000	(1,250)	-	C
Итого корректировки	**25,000**	**(6,250)**	**(3,000)**	
Базовый операционный доход (MPM)	**377,000**			

A Затраты связаны с программой оптимизации численности персонала, объявленной в III квартале 2026 года. Руководство считает эти затраты разовыми и не отражающими обычный уровень текущих расходов.

B Убытки связаны со списанием стоимости основных средств вследствие повреждений, вызванных наводнением. Данные убытки не сопровождаются оттоком денежных средств и не влияют на будущие потоки денежных средств от операционной деятельности.

C Расходы по сделке, понесенные при приобретении дочерней организации в первом полугодии 2026 года, включая консультационные услуги и проведение комплексной проверки (due diligence). Эти расходы являются разовыми и исключены руководством при оценке базовых финансовых результатов деятельности организации. Приобретение не связано с дочерней организацией, в которой имеется неконтролирующая доля участия.

Налоговый эффект рассчитан на основе установленной законодательством ставки подоходного налога.

Примечание: аналогичная информация должна раскрываться также за сравнительный период.

МСФО 18.B140 Если организация выполняет сверку MPM с одним из промежуточных итогов, предусмотренных МСФО 18 (см. раздел 3.1.1.1 выше), и такой промежуточный итог не представлен непосредственно в отчете о доходах и расходах, требуется двухэтапная сверка. При сверке с указанным промежуточным итогом необходимо раскрыть перечисленную выше информацию, включая пояснения, налоговые эффекты и суммы, приходящиеся на неконтролирующие доли участия. Однако при последующей сверке этого промежуточного итога с итоговым показателем, представленным непосредственно в отчете о доходах и расходах, раскрытие такой дополнительной информации не требуется.

Пример: двухэтапная сверка MPM

Как и в предыдущем примере, компания X использует показатель базового дохода в качестве MPM. При его расчете компания вносит аналогичные корректировки на затраты на реструктуризацию, убытки от обесценения и расходы, связанные с приобретением, а также исключает амортизацию и износ. В данном случае компания приходит к выводу, что наиболее непосредственно сопоставимым промежуточным итогом для сверки MPM является операционный доход до вычета износа, амортизации и обесценения, который не отражается в отчете о доходах и расходах, но допускается в соответствии с пунктом 118 МСФО 18. Возможная схема сверки может выглядеть следующим образом:

	Всего	**Налоговый эффект @25%**	**Доля NCI @20%**	**Прим.**
	€'000	€'000	€'000	
Базовый операционный доход	**402,000**			
Затраты на реструктуризацию	(12,000)	3,000	1,800	A
Расходы, связанные с приобретением	(5,000)	1,250	-	B
Итого корректировки	(17,000)	4,250	1,800	
Операционный доход до вычета износа, амортизации и обесценения	**385,000**			
Износ	(23,000)			
Амортизация	(10,000)			
Обесценение	(8,000)			
Операционный доход	**352,000**			

A Затраты связаны с программой оптимизации численности персонала, объявленной в III квартале 2026 года. Руководство считает эти затраты разовыми и не отражающими обычный уровень текущих расходов.

B Расходы по сделке, понесенные при приобретении дочерней организации в первом полугодии 2026 года, включая расходы на консультационные услуги и проведение комплексной проверки (due diligence). Эти расходы являются разовыми исключаются руководством при оценке базовых финансовых результатов деятельности организации. Приобретение не связано с дочерней организацией, в которой имеется неконтролирующая доля участия.

3.2.2 Представление MPM непосредственно в отчете о доходах и расходах

MPM могут быть представлены в отчете о доходах и расходах, но только при условии соблюдения специальных требований МСФО 18 к дополнительным промежуточным итогам (см. раздел 4.2.1 ниже), а именно:

- Состоят из сумм, рассчитанных в соответствии с МСФО;
- Соответствуют структуре отчета о доходах и расходах, предусмотренной МСФО 18;
- Применяются последовательно от периода к периоду; и
- Не выделяются более заметно, чем обязательные итоговые и промежуточные показатели.

Эти требования существенно ограничивают количество MPM, которые могут быть представлены непосредственно в отчете о доходах и расходах. Дополнительным ограничением является то, что некоторые промежуточные итоги, например операционный доход до вычета износа, амортизации и обесценения, исключены из определения MPM (см. раздел 3.1.1.1 выше).

Даже если такие показатели представлены непосредственно в отчете о доходах и расходах, они также должны раскрываться в отдельном примечании о показателях MPM, со всей необходимой информацией, предусмотренной требованиями МСФО 18 и рассмотренной выше.

3.2.3 Изменения показателей MPM

МСФО 18.124

Для обеспечения последовательности, сопоставимости и прозрачности информации о показателях MPM, а также для предотвращения произвольного изменения организациями порядка их определения, МСФО 18 устанавливает специальные требования к раскрытию информации при изменении таких показателей. К изменениям относятся случаи, когда организация:

- изменяет метод расчета MPM;
- вводит новый показатель MPM;
- прекращает использовать показатель MPM; или
- изменяет метод определения налоговых эффектов.

Во всех перечисленных случаях организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям понять характер изменений и их влияние на представленные показатели. Такая информация должна включать причины изменений, а также пересчет сравнительных данных за предыдущие периоды в соответствии с новым порядком определения MPM, за исключением случаев, когда такой пересчет практически неосуществим.

4 Общие принципы финансовой отчетности

Несмотря на то, что многие положения МСФО 18 соответствуют требованиям МСБУ 1, новый стандарт уточняет и конкретизирует ряд принципов, которые ранее не были прямо сформулированы, но подразумевались при применении МСБУ 1. Ожидается, что включение этих требований в МСФО 18 обеспечит большую последовательность и единообразие их применения.

4.1 Существенность и финансовая отчетность

Хотя требования в отношении существенности уже содержались в МСБУ 1, МСФО 18 расширяет и конкретизирует требования к применению принципа существенности при подготовке финансовой отчетности.

МСФО 18.A Определение существенной информации осталось неизменным: *информация считается существенной, если можно обоснованно ожидать, что ее пропуск, искажение или сокрытие повлияет на решения основных пользователей финансовой отчетности общего назначения, принимаемые на основе этой отчетности, содержащей финансовую информацию о конкретной отчитывающейся организации.*

МСФО 18.15 Основное изменение заключается в более четком установлении требований к представлению и раскрытию только существенной информации. В частности:

МСФО 18.19
- Раскрытие определенной информации не требуются, если она не является существенной, даже если соответствующие требования стандартов сформулированы как минимальные.

МСФО 18.23
- Представление отдельных статей в основных финансовых отчетах не требуется, если они не являются необходимыми для формирования полезного структурированного обобщения (см. раздел 4.2 ниже), даже если требования к их представлению сформулированы как минимальные.

Принцип существенности определяет, какая информация должна быть включена в финансовую отчетность общего назначения. Назначение основных финансовых отчетов и примечаний (см. раздел 4.2 ниже) определяет, где именно эта информация должна быть представлена или раскрыта.

4.2 Назначение основных финансовых отчетов и примечаний

МСФО 18 определяет назначение основных финансовых отчетов и примечаний. Назначение каждого из них определяет, где должна представляться или раскрываться соответствующая информация. Это также имеет важное значение при определении необходимой степени агрегирования и дезагрегирования информации (см. раздел 4.3 ниже).

Основные финансовые отчеты

IFRS 18.16 Ключевая роль основных финансовых отчетов заключается в предоставлении полезного структурированного обобщения активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков организации. Они позволяют пользователям:

- Получить общее представление о финансовом положении, результатах деятельности и денежных потоках;
- Сравнивать показатели разных организаций, а также показатели одной организации за разные отчетные периоды;
- Определять области, по которым необходимо обратиться к примечаниям для получения более подробной информации.

Определение того, какая информация необходима для формирования полезного структурированного обобщения в основных финансовых отчетах, требует применения профессионального суждения. Необходимость представления информации непосредственно в основных финансовых отчетах зависит от конкретных фактов и обстоятельств деятельности организации.

Примечания к финансовой отчетности

МСФО 18.B6 -B7 Ключевая роль примечаний к финансовой отчетности заключается в предоставлении прочей существенной информации, необходимой для того, чтобы финансовая отчетность общего назначения соответствовала своим целям. Примечания содержат:

- Детализацию статей, представленных в основных финансовых отчетах;
- Описание статей основных финансовых отчетов;
- Подробную информацию о методах, допущениях, исходных данных и суждениях, использованных при определении показателей основных финансовых отчетов;
- Дополнительную информации, необходимую для достижения целей финансовой отчетности общего назначения, например информацию о связанных сторонах, событиях после отчетного периода, управлении финансовыми рисками и т. д.

4.2.1 Использование дополнительных промежуточных итогов

МСФО 18.24 МСФО 18 не только разрешает представление в основных финансовых отчетах дополнительных промежуточных итогов, которые прямо не требуются стандартами МСФО, но и требует их представления, если они необходимы для формирования полезного структурированного обобщения. Для определения необходимости представления дополнительного промежуточного итога требуется профессиональное суждение.

Если организация использует дополнительные промежуточные итоги, она должна убедиться, что они:

- включают только суммы, признанные и оцененные в соответствии с МСФО;
- соответствуют структуре основных финансовых отчетов, предусмотренной МСФО 18;
- предоставляются последовательно от периода к периоду;
- не выделяются более заметно, чем обязательные итоговые и промежуточные показатели.

Если организация намерена представлять промежуточные итоги, не соответствующие вышеуказанным требованиям, их представление непосредственно в основных финансовых отчетах не допускается. Однако если такие показатели используются в других публичных сообщениях организации, необходимо рассмотреть, соответствуют ли они определению МРМ (см. раздел 3 выше).

4.2.1.1 Операционный доход до учета разовых статей

Одним из распространенных дополнительных промежуточных итогов, который организации могут рассмотреть для представления, является операционный доход до учета разовых статей. По нашему мнению, представление такого промежуточного итога допускается с МСФО 18 по следующим основаниям:

МСФО 18.B78(c)

- Допускается представлять разовые статьи отдельно от прочих расходов, если это необходимо для формирования полезного структурированного обобщения, независимо от того, классифицируются ли расходы по функциям или по характеру (см. раздел 2.2 выше). МСФО 18 допускает дезагрегирование расходов в зависимости от их повторяемости (регулярные и разовые расходы) и прямо предусматривает этот признак в качестве одного из возможных оснований для детализации статей отчета о доходах и расходах (см. раздел 4.3 ниже).

- Разовые статьи должны представлять собой суммы, определенные в соответствии со стандартами МСФО. Например, убыток от обесценения должен определяться в соответствии с МСБУ 36 «Обесценение активов», а не рассчитываться с использованием показателей, не предусмотренных МСФО.

МСФО 18.BC407

- Дополнительный промежуточный итог должен представлять собой именно операционный доход до учета разовых статей. При этом все статьи, включенные в расчет такого показателя, включая разовые статьи, должны относиться к операционной категории отчета о доходах и расходах (см. раздел 2.1.3 выше). Следовательно, представление показателя общего дохода до учета разовых статей не допускается, поскольку в таком случае не обеспечивается надлежащая классификация разовых статей по категориям, предусмотренным МСФО 18.

При представлении операционного дохода до учета разовых статей потребуется профессиональное суждение для определения того, какие статьи следует считать разовыми. При разработке МСФО 18 Совет по МСФО (IASB) рассматривал возможность определения понятия «необычные статьи» (unusual items), но в конечном итоге отказался от его введения, поскольку в разных юрисдикциях существуют существенно различающиеся трактовки этого понятия.

4.3 Группировка информации

МСФО 18 содержит конкретные указания относительно принципов агрегирования и дезагрегирования информации, формализующие ряд подходов, уже широко применяемых на практике. Эти указания служат основой для определения того, какую информацию следует объединять (агрегировать), а какую – представлять отдельно (дезагрегировать).

Определение надлежащей степени агрегирования и дезагрегирования необходимо для того, чтобы существенная информация не была скрыта вследствие недостаточной детализации (чрезмерного агрегирования) либо представления избыточного объема информации (чрезмерной детализации).

Информация должна агрегироваться на основе общих характеристик и дезагрегироваться на основе различающихся характеристик. МСФО 18 устанавливает перечень характеристик, которые следует учитывать при определении необходимости агрегирования или дезагрегирования информации.

МСФО 18.B78, B110

- Характер
- Функция
- Основа оценки
- Время (первоначальное признание/последующее изменение оценок)
- Ликвидность
- Тип (например, поток доходов)
- Ограничения в отношении актива или обязательства
- Повторяемость (регулярные/разовые статьи)
- Неопределенность оценки
- Величина
- Географическое положение/ нормативно-правовая среда
- Налоговый эффект
- Продолжительность/сроки возмещения (текущие/долгосрочные)

При рассмотрении уровня агрегирования или дезагрегирования:

МСФО 18.41(c)

- В основных финансовых отчетах определяющим фактором является степень детализации, необходимая для формирования полезного структурированного обобщения.

МСФО 18.41(e)

- В примечаниях определяющим фактором является необходимость обеспечения того, чтобы существенная информация не была скрыта.

Дополнительные указания относительно случаев, когда информация, представленная в агрегированном виде, требует дальнейшего дезагрегирования в примечаниях. Типы агрегированной информации:

МСФО 18.B24, B26(b)

	Существенная информация	Несущественная информация
Существенная информация	Каждый существенный элемент информация должен раскрываться отдельно в примечаниях.	Дезагрегирование требуется только в случае, если несущественная информация скрывает существенную.
Несущественная информация		Дезагрегирование не требуется, за исключением случаев, когда совокупная сумма настолько велика, что пользователи могут предположить в ней наличие существенной информации. В таком случае организации должны: • Пояснить, что совокупная сумма не включает существенных статей; либо • Пояснить, что совокупная сумма включает несколько статей, и указать характер или величину наибольшей статьи.

4.4 Наименования статей финансовой отчетности

Организации обязаны использовать в основных финансовых отчетах и в примечаниях наименования статей, которые достоверно отражают их характеристики.

Использование точных наименований особенно важно в отчете о доходах и расходах, когда организации представляют одни расходы по функциям, а другие – по характеру (см. раздел 2.2 выше). При этом важно, чтобы наименования позволяли понять, что какие расходы включены в соответствующую статью, а какие исключены из нее.

Пример: Наименования статей расходов на вознаграждения работникам

МСФО 18.B82

Компания X – производственное предприятие, производящее крупногабаритное сложное оборудование, которое устанавливается на объектах покупателей. В отчете о доходах и расходах компания представляет «Себестоимость продаж», классифицированную по функции расходов, тогда как остальные расходы классифицируются по характеру.

В компании работают сотрудники, выполняющие следующие функции:

- Производственный персонал – заработная плата включается в стоимость запасов
- Монтажный персонал – заработная плата включается в себестоимость продаж
- Персонал отдела продаж – заработная плата представляется по характеру расходов ниже валового дохода
- Офисный и административный персонал – заработная плата представляется по характеру расходов ниже валового дохода.

При определении подходящего наименования статьи расходов на вознаграждения работникам, представляемой по характеру, компания X установила, что наименование «Вознаграждение работникам» не является достаточно точным, поскольку данная статья не включает все расходы на вознаграждения работникам. В частности, вознаграждения производственного и монтажного персонала включены в статью «Себестоимость продаж». Поэтому для более достоверного отражения состава и характеристик данной статьи, компания X использует наименование «Вознаграждения работникам, не включенные в себестоимость продаж» или другое аналогичное наименование.

4.4.1 Использование наименования «Прочее»

МСФО 18 прямо указывает, что наименование статьи «Прочее» допускается использовать только в том случае, если невозможно подобрать более информативное наименование. Это требование распространяется и на аналогичные наименования, такие как «Разное», «Прочие», «Остаточные» и т. д. Использование наименования «Прочее» само по себе не предоставляет пользователям достаточной информации о том, что именно входит в данную статью.

МСФО 18.B25 При рассмотрении вопроса использования более информативного наименования, организациям следует учитывать следующее:

- Если среди агрегированных статей имеются как существенные, так и несущественные, следует использовать наименование, отражающее характер существенной статьи;
- Если все агрегированные статьи являются несущественными, следует использовать наименование, отражающее их общие характеристики, на основании которых они были объединены.

МСФО 18.B26(a) Если для определенной статьи невозможно подобрать более информативное наименование, чем «Прочее», организация все равно должна стремиться к максимально точному обозначению ее содержания. Например, следует использовать наименование «Прочие операционные расходы» вместо более общего «Прочие расходы».

По нашему мнению, эти требования не приведут к полному отказу от использования наименования «Прочее» в финансовой отчетности общего назначения. В частности, при представлении информации непосредственно в основных финансовых отчетах для формирования полезного структурированного обзора может по-прежнему потребоваться объединение небольших статей, для которых использование наименования «Прочее» будет уместным.

5 Влияние на другие стандарты МСФО

5.1 Отчет о движении денежных средств

МСФО 18 вносит сопутствующие поправки в МСБУ 7, которые включают следующие основные изменения, направленные на сокращение различий в классификации и представлении денежных потоков и повышение сопоставимости финансовой отчетности организаций:

- Показатель операционного дохода используется в качестве исходного показателя для определения денежных потоков от операционной деятельности косвенным методом;
- Отмена возможности выбора порядка классификации денежных потоков по выплаченным и полученным процентам и дивидендам.

5.1.1 Косвенный метод

МСБУ 7.18(b)
МСБУ 7.20

При представлении денежных потоков от операционной деятельности косвенным методом организации теперь должны использовать показатель операционного дохода в качестве исходного показателя для расчета. При этом операционный доход корректируется на следующие статьи:

- изменений запасов и дебиторской и кредиторской задолженности за отчетный период;
- неденежные статьи, такие как износ, амортизация, оценочные обязательства, а также нереализованные доходы и убытки от курсовой разницы, отнесенные к операционной категории;
- доходов или расходов, отнесенных к операционной категории отчета о доходах и расходах, соответствующие денежные потоки по которым классифицируются как денежные потоки от инвестиционной или финансовой деятельности; и
- денежных потоков от операционной деятельности, соответствующие доходы или расходы по которым не отнесены к операционной категории отчета о доходах и расходах (например, денежные потоки по подоходному налогу).

5.1.2 Классификация сумм процентов и дивидендов

Для обеспечения согласованности с отчетом о доходах и расходах в МСБУ 7 внесены поправки, уточняющие порядок классификации выплаченных и полученных процентов и дивидендов в отчете о движении денежных средств. Классификация зависит от наличия у организации определенных основных видов деятельности (см. раздел 2.1.6 выше)

МСБУ 7.33A
- Все организации должны классифицировать денежные потоки по выплаченным дивидендам как денежные потоки от финансовой деятельности.

МСБУ 7.34A
- Организации, не осуществляющие определенные основные виды деятельности, должны классифицировать денежные потоки по выплаченным процентам как денежные потоки от финансовой деятельности, а денежные потоки по полученным процентам и дивидендам – как денежные потоки от инвестиционной деятельности.

МСБУ 7.34B
- Организации, осуществляющие определенные основные виды деятельности, связанные с инвестированием в активы или предоставлением финансирования покупателям, должны классифицировать денежные потоки по полученным дивидендам, полученным и выплаченным процентам в соответствии с классификацией соответствующих доходов и расходов в отчете о доходах и расходах. При этом каждый из указанных видов денежных потоков должен в полном объеме относиться к одной категории в отчете о движении денежных средств.

5.2 Отчет о финансовом положении

В требования к отчету о финансовом положении внесены незначительные изменения, при этом большинство требований МСБУ 1 перенесено в МСФО 18 без изменений.

Ключевое изменение заключается в том, что гудвилл теперь должен представляться отдельной статьей непосредственно в отчете о финансовом положении и не может агрегироваться с другими нематериальными активами.

Другие изменения в представлении информации в отчете о финансовом положении, вероятно, возникнут вследствие более подробных требований к агрегированию и дезагрегированию (см. раздел 4.3 выше), которые затрагивают все компоненты финансовой отчетности.

5.3 Доход на акцию

МСБУ 33.73B Ранее организациям разрешалось, но не требовалось раскрывать дополнительные показатели дохода на акцию (EPS), используя в качестве числителя показатель дохода, представленный в отчете о совокупном доходе. Однако МСФО 18 вносит соответствующие требования, и теперь организациям разрешается раскрывать дополнительные показатели дохода на акцию только в том случае, если в качестве числителя используется один из следующих показателей:

- итоговый или промежуточный показатель, представление которого требуется в отчете о совокупном доходе;
- показатель результатов деятельности, определяемый руководством (MPM);
- МСБУ 33.73C промежуточный показатель, указанный в МСФО 18.118 и не относящийся к MPM (см. раздел 3.1.1.1 выше).

МСФО 18 также уточняет, что эти дополнительные показатели дохода на акцию не могут представляться непосредственно в отчете о доходах и расходах и должны раскрываться в примечаниях. При этом они не должны выделяться более заметно, чем базовый и разводненный доход на акцию.

5.4 Промежуточная отчетность

В МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность» внесены изменения для приведения его требований в соответствие с МСФО 18. Поэтому сокращенные отчеты о финансовых результатах должны соответствовать структуре, предусмотренной МСФО 18, при этом принципы агрегирования и дезагрегирования продолжают применяться.

IAS 34.16A(m) Кроме того, раскрытие информации о показателях MPM теперь является обязательным в промежуточной финансовой отчетности, включая все сверки и соответствующие раскрытия в примечаниях, предусмотренные для годовой финансовой отчетности (см. раздел 3.2 выше).

Раскрытие информации о показателях MPM в промежуточной финансовой отчетности относится только к результатам деятельности за соответствующий промежуточный отчетный период. Соответственно, если организация использует показатель MPM только при представлении годовых результатов деятельности, но не использует этот показатель при сообщении о результатах за промежуточный период, его раскрытие в качестве MPM в промежуточной финансовой отчетности не требуется. В то же время при представлении промежуточных результатов организация может использовать показатели, например результаты деятельности с корректировкой на сезонные колебания, которые будут считаться MPM для целей промежуточной финансовой отчетности, несмотря на то что они не используются при представлении годовых результатов.

Пример: Показатели МРМ, используемые только в промежуточной отчетности

Компания X – организация розничной торговли, у которой наблюдается значительный рост продаж в рождественский период. При подготовке промежуточной финансовой отчетности для инвесторов за квартал, закончившийся в декабре, руководство предоставило следующий комментарий: *«Компания отразила прибыль за квартал, закончившийся в декабре, в размере 4.9 млн долларов; однако после корректировки на обычное сезонное увеличение продаж, связанный с рождественским торговым периодом, базовая квартальная прибыль составила приблизительно 1.4 млн долларов».*

Показатель базовой квартальной прибыли является МРМ и подлежит раскрытию в квартальной промежуточной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСБУ 34.
Однако в годовой финансовой отчетности необходимость корректировки прибыли на сезонные колебания отсутствует, поэтому, вероятно, не будет и соответствующего показателя МРМ, подлежащего раскрытию.

Пример: Показатели МРМ, используемые только в годовой отчетности

Компания X реализует масштабную многолетнюю программу стратегической трансформации, включающую внедрение информационных систем, закрытие магазинов и реорганизацию персонала. Программа утверждается и оценивается руководством ближе в конце года. В годовом финансовом отчете руководство представило следующий комментарий:

«Компания отразила прибыль за год в соответствии с требованиями МСФО в размере 32.0 млн долл. США. После исключения затрат, связанных с программой стратегической трансформации Группы в размере 8.5 млн долл. США, базовая прибыль за год составила 40.5 млн долл. США».

Показатель базовой прибыли является МРМ, используемым в публичных сообщениях организации о годовых финансовых результатах для пояснения результатов ее деятельности. Однако раскрытие этого МРМ в промежуточной финансовой отчетности в соответствии с МСБУ 34, не требуется, если руководство не раскрывает аналогичный показатель базовой прибыли за соответствующий промежуточный период.

Более подробная информация о влиянии перехода на МСФО 18 на промежуточную финансовую отчетность приведена в разделе 6.1.1 ниже.

5.5 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия

После выпуска МСФО 18 в МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» впоследствии были внесены поправки, уточняющие, что организации, осуществляющие инвестирование в другие организации в качестве основного вида деятельности, также относятся к категории организаций, которым разрешено не применять метод долевого участия и вместо этого учитывать инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия по справедливой стоимости через доход или убыток. Решение о применении такого метода оценки может приниматься отдельно в отношении каждой инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Эти поправки вступают в применение одновременно с первоначальным применением организацией МСФО 18.

5.6 Последствия для МСБУ 8

Требования МСБУ 8 не претерпели изменений по существу, однако структура стандарта существенно изменилась. МСБУ 8 был переименован из «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в «Основы подготовки финансовой отчетности»

Ряд ранее содержавшихся в МСБУ 1 требований был перенесен в обновленный МСБУ 8, включая требования, касающиеся:

- Достоверного представления и соответствия МСФО;
- Непрерывности деятельности;
- Учета по методу начисления;
- Раскрытия информации об учетной политике;
- Раскрытия информации о неопределенности оценочных значений и профессиональных суждениях.

В результате выпуска МСФО 18, в целях четкого разграничения стандартов финансовой отчетности и стандартов раскрытия информации об устойчивом развитии, все стандарты, выпущенные Советом по МСФО (IASB), теперь должны именоваться «Стандарты финансовой отчетности МСФО» (IFRS Accounting Standards).

5.7 Решения Комитета по разъяснениям МСФО по вопросам повестки дня

Ряд решений Комитета по разъяснениям МСФО по вопросам повестки дня, ранее содержавших ссылки на МСБУ 1, был пересмотрен Комитетом по разъяснениям МСФО и в большинстве случаев опубликован повторно с заменой ссылок на МСФО 18. При этом, хотя основная цель этих решений, возможно, осталась неизменной, их содержание было приведено в соответствие с новыми принципами, предусмотренными МСФО 18.

Комитет по разъяснениям МСФО продолжает рассматривать ряд новых вопросов, связанных с применением МСФО 18, по которым могут быть приняты решения по вопросам повестки дня. Организациям, составляющим финансовую отчетность, рекомендуется продолжать отслеживать публикации информационного бюллетеня Комитета по разъяснениям МСФО (IFRIC Update), содержащие информацию о таких решениях.

6 Переход на МСФО 18 и внедрение

МСФО 18 применяется в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2027 года или после этой даты. Допускается досрочное применение стандарта.

6.1 Переходные требования

МСФО 18 применяется ретроспективно в соответствии с МСБУ 8, что требует пересчета сравнительных данных за предыдущие периоды в соответствии с требованиями к структуре и представлению информации, установленными МСФО 18. Однако организации освобождаются от предусмотренного МСБУ 8 требования раскрывать количественную информацию о суммах корректировок по каждой статье финансовой отчетности, а также об их влиянии на базовый и разводненный доход на акцию за текущий период. Вместо этого в отношении сравнительного периода, непосредственно предшествующего периоду первоначального применения МСФО 18, организация должна раскрыть сверку между суммами, пересчитанными в соответствии с МСФО 18, и суммами, ранее представленными в отчете о доходах и расходах в соответствии с МСБУ 1.

Представление такой сверки за текущий период, а также за более ранние сравнительные периоды допускается, но не является обязательным. Это имеет значение в юрисдикциях, где требуется представление сравнительной информации за два предыдущих периода. Показатели самого раннего сравнительного периода могут корректироваться в соответствии с другими требованиями МСФО или национального законодательства, однако МСФО 18 требует представления указанной сверки показателей отчета о доходах и расходах только за непосредственно предшествующий сравнительный период.

Хотя требование о представлении такой сверки на первый взгляд кажется простым, потенциально значительные изменения структуры отчета о доходах и расходах могут сделать ее подготовку сложнее, чем предполагалось.

Пример: Сверка показателей при переходе на МСФО 18

В следующей таблице приведен возможный формат представления сверки показателей отчета о доходах и расходах. В иллюстративных целях показаны только статьи операционной категории. Однако на практике сверка должна охватывать весь отчет о доходах и расходах.

	До пересчета (МСБУ 1)	Коррек-тировки	Пересчитано (МСФО 18)	Прим.
	€'000	€'000	€'000	
Выручка по договорам с покупателями	2,153	-	2,153	
Доход от аренды	250	(250)	-	A
Итого выручка	*2,403*	*(250)*	*2,153*	
Себестоимость продаж	(543)	-	(543)	
Валовой доход	**1,860**	**(250)**	**1,610**	
Прочие операционные доходы	348	(159)	189	B
Расходы на аренду помещений	(253)	95	(158)	C
Административные расходы	(152)	-	(152)	
Обесценение основных средств	-	(95)	(95)	C
Курсовые разницы	-	(68)	(68)	D
Операционный доход	**1,803**	**(477)**	**1,326**	

A Доход от аренды ранее включался в состав выручки, но был переклассифицирован в инвестиционную категорию.

B Прочие операционные доходы ранее включали доход от выбытия инвестиционной недвижимости, которая была переклассифицирована в инвестиционную категорию.

C При переходе на МСФО 18 убыток от обесценения основных средств был представлен отдельной статьей, поскольку такое представление было признано целесообразным для формирования полезного структурированного обзора финансовых результатов.

D Ранее курсовые разницы представлялись в составе финансовых доходов и расходов. При переходе на МСФО 18 доходы и убытки от курсовых разниц, относящиеся к статьям операционной деятельности, были переклассифицированы в операционную категорию.

6.1.1 Промежуточная отчетность

МСФО 18.C4 Если организация составляет промежуточную финансовую отчетность в соответствии с МСБУ 34, то в течение первого года применения МСФО 18 сокращенная промежуточная финансовая отчетность должна содержать заголовки, промежуточные и итоговые показатели, которые организация предполагает использовать при подготовке первого полного комплекта финансовой отчетности в соответствии с МСФО 18, а не те заголовки, промежуточные и итоговые показатели, которые были представлены в ее последней годовой финансовой отчетности.

МСФО 18.C5 Кроме того, организации должны представлять аналогичные сверки между суммами по статьям сокращенного отчета о доходах и расходах за сравнительный период, ранее представленными в соответствии с МСБУ 1, и пересчитанными суммами в соответствии с МСФО 18, по аналогии с требованиями к годовой финансовой отчетности, изложенными выше.

6.1.2 Выбор метода оценки инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия

МСФО 18.C7

В рамках перехода на МСФО 18 организациям предоставляется возможность пересмотреть ранее принятые в соответствии с МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» решения о выборе метода оценки инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия, если организация является венчурной инвестиционной организацией или аналогичной организацией.

Такие организации могут воспользоваться этой возможностью, если инвестирование в указанные виды активов является одним из их определенных основных видов деятельности. В соответствии с требованиями МСФО 18 доходы и расходы по инвестициям, учитываемым методом долевого участия, всегда классифицируются в инвестиционной категории, даже если инвестирование в такие активы является одним из определенных основных видов деятельности организации. Поэтому организации могут принять решение об изменении метода оценки таких инвестиций и перейти на оценку по справедливой стоимости через доход или убыток, чтобы соответствующие доходы и расходы могли классифицироваться в операционной категории.

Совет по МСФО (IASB) выпустил поправки к МСБУ 28, которые вступают в применение одновременно с МСФО 18 и уточняют, что право выбора оценки инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия по справедливой стоимости предоставляется в том числе организациям, для которых инвестирование в определенные виды активов является одним из основных видов деятельности.

6.2 Вопросы, связанные с внедрением

Хотя МСФО 18 не влияет на порядок признания и оценки показателей финансовой отчетности, не следует недооценивать объем работ, необходимых для его внедрения. Определение основных видов деятельности групп при составлении консолидированной финансовой отчетности, необходимость идентификации и раскрытия показателей MPM, а также применение профессионального суждения при классификации отдельных доходов и расходов усложняют процесс внедрения стандарта.

6.2.1 Взаимодействие с заинтересованными сторонами

Введение МСФО 18 повлияет на порядок представления финансовых результатов и информирования о них. Соответственно, важно надлежащим образом разъяснить эти изменения и довести соответствующую информацию до заинтересованных сторон, поскольку применение МСФО 18 может потребовать внесения изменений в различные договорные соглашения.

Учитывая масштаб изменений, организациям целесообразно применять системный подход к информированию заинтересованных сторон, предусматривающий заблаговременное взаимодействие с ключевыми участниками и последовательное доведение согласованной информации на протяжении всего переходного периода. Это особенно важно в тех случаях, когда изменения представляемых показателях результатов деятельности могут повлиять на оценку финансовых результатов организации заинтересованными сторонами.

Внедрение МФСО 18 потребует координации работы финансовой службы, руководства и подразделений, отвечающих за информационные системы. Кроме того, лица, ответственные за подготовку отчетности о результатах деятельности и внешние коммуникации, должны понимать изменения в основных представляемых финансовых показателях, а также последствия повышения прозрачности информации о показателях результатов деятельности, включая MPM. Формирование единого понимания этих изменений на всех уровнях организации будет способствовать как внедрению стандарта, так и эффективному информированию заинтересованных сторон.

6.2.1.1 Долговые ковенанты и соглашения о финансировании

Переклассификация доходов и расходов, а также изменения промежуточных показателей отчета о доходах и расходах могут повлиять на показатели, используемые в договорах финансирования, включая коэффициенты, рассчитываемые на основе чистого дохода, и показатели, аналогичные EBITDA, что, в свою очередь, может повлиять на расчет финансовых ковенантов. В некоторых случаях такие изменения в представлении финансовых результатов могут привести к нарушению установленных ковенантами предельных значений, несмотря на отсутствие изменений в фактических экономических результатах деятельности организации.

Организациям следует:

- Проанализировать порядок определения показателей, используемых для проверки соблюдения ковенантов, в том числе установить, рассчитываются ли они на основе конкретных статей финансовой отчетности, установленных формул или требований стандартов финансовой отчетности, действовавших на дату заключения договора;
- Оценить, могут ли изменения классификации доходов и расходов в соответствии с МСФО 18 привести к изменению показателей, используемых для расчета ковенантов, при отсутствии изменений в фактических результатах деятельности организации; и
- Проанализировать, используются ли показатели MPM или другие скорректированные показатели при расчете ковенантов, а также оценить, каким образом повышение прозрачности информации об этих показателях может повлиять на их использование.

Если влияние изменений является существенным, организациям может потребоваться обсудить с кредиторами порядок расчета показателей ковенантов после перехода на МСФО 18 либо согласовать изменения соответствующих определений в договорах финансирования, чтобы сохранить первоначально предусмотренную основу их расчета.

Заблаговременное взаимодействие с кредиторами особенно важно для предотвращения непреднамеренных нарушений ковенантов или возникновения споров исключительно вследствие изменений в представлении финансовой отчетности.

Пример: Влияние на соблюдение долговых ковенантов

Компания X имеет договор финансирования, предусматривающий ковенант, рассчитываемый на основе показателя EBITDA, определяемого исходя из дохода до вычета затрат на финансирование.

В соответствии с МСБУ 1, некоторые доходы и расходы представлялись в составе финансовых доходов и расходов. При переходе на МСФО 18 некоторые из этих статей были переклассифицированы в операционную категорию.

В результате:

- Показатель EBITDA снизился вследствие изменения классификации доходов и расходов, а не ухудшения фактических результатов деятельности организации; и
- Значение коэффициента, используемого для оценки соблюдения ковенанта, ухудшилось, несмотря на отсутствие изменений в экономическом положении организации.

Вследствие этого компания X нарушила установленный договором долговой ковенант.

В связи с этим компания X проводит обсуждения с кредиторами для уточнения порядка расчета ковенанта после перехода на МСФО 18, включая необходимость корректировки расчета или внесения изменений в условия договора, уточнение состава показателей, включаемых в расчет ковенанта, а также оценку обоснованности сохранения установленного предельного значения коэффициента. В рассматриваемом примере изменение результата расчета ковенанта обусловлено исключительно изменениями в представлении финансовой отчетности, а не изменениями фактических результатов деятельности организации.

6.2.1.2 Системы вознаграждения и стимулирования

Многие системы вознаграждения привязаны к показателям чистого дохода или целевым результатам деятельности. Изменения, внесенные МСФО 18, могут повлиять как на расчет этих показателей, так и на оценку результатов деятельности.

Организациям следует учитывать:

- Могут ли изменения классификации доходов и расходов в отчете о доходах и расходах повлиять на ключевые показатели, используемые в системах вознаграждения (например, операционный доход или показатели, аналогичные EBITDA);
- Могут ли целевые показатели, установленные в рамках программ стимулирования, быть достигнуты или не достигнуты вследствие изменений в представлении финансовой отчетности, а не фактических результатов деятельности; и
- Взаимосвязь с показателями MPM, особенно в случаях, когда вознаграждение зависит от скорректированных показателей или показателей «базовых» результатов деятельности, информация о которых теперь будет подлежать более подробному раскрытию и тщательному анализу.

В случаях, когда изменения представляемых показателей не соответствуют изменениям фактических экономических результатов деятельности, организациям может потребоваться пересмотреть определения показателей, используемых в программах стимулирования, и четко разъяснить порядок оценки результатов деятельности в переходный период, включая информацию о том, проводились ли корректировки для устранения влияния перехода на МСФО 18.

Организациям также может потребоваться пересмотреть порядок установления целевых показателей результатов деятельности на будущие периоды, чтобы обеспечить их сопоставимость между отчетными периодами после перехода на МСФО 18. Если эти последствия не будут учтены, это может привести к непредусмотренным изменениям в размере вознаграждения или ослаблению взаимосвязи между представляемыми результатами деятельности и вознаграждением.

6.2.1.3 Инвесторы и другие заинтересованные стороны

Для инвесторов и других пользователей финансовой отчетности применение МСФО 18 может снизить сопоставимость показателей за разные отчетные периоды, особенно при первоначальном применении стандарта. Это влияние может усиливаться вследствие следующих факторов:

- Изменениями классификации доходов и расходов между категориями; и
- Повышением прозрачности информации о показателях MPM, включая раскрытие соответствующих корректировок и сверок.

Организациям следует определить, каким образом наиболее понятно разъяснить пользователям характер и масштаб изменений в представлении отчета о доходах и расходах, их влияние на ключевые показатели результатов деятельности, включая MPM, а также помочь пользователям определить наиболее подходящие и сопоставимые показатели в рамках новой структуры отчета, предусмотренной МСФО 18.

На практике это может потребовать не только раскрытия информации, предусмотренного переходными положениями МСФО 18, в финансовой отчетности за год перехода, но и последовательного представления согласованной информации в презентациях для инвесторов и других публичных сообщениях организации. При отсутствии четких разъяснений существует риск того, что пользователи неверно интерпретируют изменения показателей, обусловленные исключительно изменениями в представлении финансовой отчетности. Пользователи могут продолжать ориентироваться на ранее применявшиеся показатели результатов деятельности, которые после перехода на МСФО 18 уже не являются сопоставимыми. Поэтому организациям может потребоваться целенаправленно разъяснять пользователям, какие показатели являются наиболее уместными и сопоставимыми в рамках новой структуры отчета о доходах и расходах.

6.2.2 Изменения информационных систем

Хотя МСФО 18 не изменяет требования к признанию и оценке статей финансовой отчетности, он вносит существенные изменения в порядок представления, классификации и раскрытия информации о финансовых результатах деятельности. В связи с этим внедрение МСФО 18 потребует от организаций внесения изменений в информационные системы и системы сбора дополнительных данных для обеспечения соблюдения новых требований.

Организациям необходимо оценить, позволяют ли существующие информационные системы:

- Классифицировать доходы и расходы по установленным категориям (операционная, инвестиционная, финансовая);
- Обеспечивать необходимый уровень агрегирования и дезагрегирования как в основных финансовых отчетах, так и в примечаниях; и
- Формировать информацию, необходимую для раскрытия в финансовой отчетности, включая информацию о показателях MPM.

Для многих организаций внедрение потребует комплексных изменений, включая пересмотр плана счетов, совершенствование процедур сбора данных, обновление правил сопоставления счетов и статей финансовой отчетности, а также доработку систем формирования отчетности. Таким образом, внедрение не ограничится простым изменением формы представления отчетности. Если информационные системы не будут соответствующим образом доработаны, организации могут оказаться не в состоянии обеспечить последовательную и обоснованную классификацию доходов и расходов в соответствии с требованиями МСФО 18.

6.2.2.1 План счетов и сопоставление счетов со статьями финансовой отчетности

Введение установленных МСФО 18 категорий в отчете о доходах и расходах требует от организаций пересмотра порядка отражения доходов и расходов в главной книге и их отнесения к соответствующим статьям финансовой отчетности.

Организациям может потребоваться:

- Создать новые счета для раздельного учета статей, подлежащих представлению в различных категориях отчета о доходах и расходах; и
- Обновить таблицы соответствия счетов и статей финансовой отчетности, используемые в системах консолидации или подготовки отчетности, чтобы обеспечить классификацию существующих счетов в соответствии с требованиями МСФО 18.

Однако классификация статей в соответствии с МСФО 18 не всегда определяется исключительно остатком по бухгалтерскому счету. Во многих случаях классификация зависит от характера соответствующего актива или обязательства, а также от того, связана ли статья с одним из определенных основных видов деятельности организации.

Поэтому организациям необходимо оценить, можно ли обеспечить необходимую классификацию непосредственно на уровне плана счетов или потребуется введение дополнительных аналитических признаков и атрибутов (например, присвоение операциям специальных кодов в зависимости от их экономических характеристик).

Если на одном счете главной книги отражаются операции, относящиеся к нескольким категориям отчета о доходах и расходах в соответствии с МСФО 18, простого изменения правил сопоставления счетов со статьями отчетности может оказаться недостаточно. В таких случаях могут потребоваться более существенные изменения порядка сбора и учета данных. Например, может потребоваться открытие нескольких отдельных счетов для учета доходов и убытков от курсовых разниц с последующим отнесением каждого счета к соответствующей категории отчета о доходах и расходах в зависимости от характера актива или обязательства, с которым связаны эти курсовые разницы.

6.2.2.2 Сбор и степень детализации данных

МСФО 18 повышает требования к степени детализации информации как в основных финансовых отчетах, так и в примечаниях. Это может потребовать сбора более подробной информации на уровне отдельных операций по сравнению с объемом данных, доступных в настоящее время.

Организациям следует оценить, обеспечивают ли их информационные системы сбор достаточных данных для решения следующих задач:

- Разграничение различных видов обязательств (например, обязательств, возникающих исключительно в связи с привлечением финансирования, и прочих обязательств);
- Выделение компонентов доходов и расходов, подлежащих отдельной классификации (например, процентных компонентов по определенным обязательствам); и
- Обеспечение необходимой детализации расходов одновременно по их характеру и функциональному назначению, где это необходимо.

Если эта информация в настоящее время не собирается, организациям может потребоваться:

- Ввести новые поля данных или дополнительные аналитические признаки;
- Доработать исходные информационные системы или процедуры обработки операций; или
- Разработать методики распределения сумм, предусматривающие соответствующие контрольные процедуры.

Организациям следует с осторожностью полагаться на ручную обработку данных для получения такой информации, поскольку речь идет не о разовых требованиях, связанных с переходом на МСФО 18, а о требованиях, которые необходимо будет выполнять в каждом последующем отчетном периоде. Для выполнения этих требований необходимо организовать контролируемый и преимущественно автоматизированный процесс сбора и обработки данных, позволяющий минимизировать риск ошибок, вероятность возникновения которых при ручной обработке информации выше.

Организациям следует взаимодействовать со своими поставщиками программного обеспечения, чтобы выяснить, какие обновления программного обеспечения разрабатываются и какой объем дополнительных настроек потребуется для полного выполнения требований МСФО 18.

6.2.2.3 Консолидация и отчетность группы

Для групп единообразная классификация во всех организациях группы будет иметь решающее значение для обеспечения соответствия требованиям МСФО 18. Различия между информационными системами организаций группы могут затруднить обеспечение единообразного подхода к классификации, если этот процесс не будет тщательно координироваться на уровне группы.

Для этого может потребоваться:

- Доработка систем консолидации для учета категорий и промежуточных показателей, предусмотренных МСФО 18;
- Разработка единых для всей группы правил сопоставления счетов со статьями финансовой отчетности и принципов классификации доходов и расходов; и
- Обеспечение единообразного применения этих правил всеми дочерними организациями, в том числе при использовании различных национальных планов счетов.

Дополнительные сложности могут возникнуть в случаях, когда классификация зависит от фактов и обстоятельств, определяемых на уровне группы, например при установлении определенных основных видов деятельности группы. В таких случаях при консолидации финансовой отчетности могут потребоваться дополнительные корректировки на уровне группы.

6.2.2.4 Подготовка финансовой отчетности и раскрытие информации

МСФО 18 устанавливает новые промежуточные показатели и категории отчета о доходах и расходах, а также дополнительные требования к раскрытию информации, что повлияет на системы подготовки финансовой отчетности.

Организациям следует оценить, позволяют ли используемые системы подготовки отчетности:

- Формировать отчет о доходах и расходах в соответствии с новой структурой, включая обязательные промежуточные показатели;
- Обеспечивать выполнение расширенных требований к раскрытию информации, включая дезагрегирование расходов и представление дополнительной информации в примечаниях; и
- Обеспечивать согласованность информации, представленной в основных финансовых отчетах и примечаниях.

Во многих случаях организациям может потребоваться доработать:

- Шаблоны финансовой отчетности;
- Системы подготовки и управления раскрытием информации; и
- Процессы передачи данных из исходных информационных систем в системы формирования финансовой отчетности.

Особое внимание следует уделить согласованности данных, раскрываемых в примечаниях, с данными, представленными в основных финансовых отчетах, а также обеспечению четкой и проверяемой взаимосвязи между ними.

Изменения классификации доходов и расходов в отчете о доходах и расходах могут также повлиять на другие основные финансовые отчеты, включая отчет о движении денежных средств, поскольку классификация отдельных денежных потоков теперь зависит от классификации соответствующих доходов и расходов в отчете о доходах и расходах. Поэтому организациям может потребоваться доработать соответствующие модели формирования отчетности для обеспечения согласованности представляемой информации.

6.2.2.5 Показатели результатов деятельности, определяемые руководством (MPM)

Введение обязательного раскрытия информации о показателях MPM представляет собой существенное изменение для многих организаций, особенно в случаях, когда такие показатели ранее рассчитывались вне основных финансовых информационных систем.

В качестве первого шага организациям следует провести анализ всех публичных сообщений для выявления раскрываемых показателей, которые могут соответствовать определению MPM. В результате такого анализа может быть выявлено больше показателей MPM, чем первоначально предполагало руководство. После определения того, какие из раскрываемых показателей действительно соответствуют определению MPM, организациям важно критически оценить их обоснованность и уместность. Учитывая подробные требования к раскрытию информации о MPM и повышенное внимание, которому будут подвергаться эти показатели, организациям необходимо убедиться, что раскрываемые ими MPM являются уместными и необходимыми для достижения целей, которые руководство преследует при их использовании.

После выявления всех показателей MPM организациям необходимо будет внедрить системы, способные:

- Формировать и отслеживать корректировки, используемые при расчете этих показателей;
- Формировать сверки с промежуточными показателями, определенными требованиями МСФО; и
- Обеспечивать последовательность расчета и возможность аудиторской проверки этих показателей за отчетные разные периоды.

В тех случаях, когда показатели MPM рассчитываются с использованием электронных таблиц или других процедур ручной обработки данных, организациям может потребоваться внедрение более надежных автоматизированных решений, обеспечивающих выполнение повышенных требований к проверке этих показателей, в том числе в ходе аудита. Существующих сверок, которые организации в настоящее время подготавливают вне финансовой отчетности для выполнения требований местных регулирующих органов в отношении показателей, не предусмотренных стандартами финансовой отчетности, вероятно, будет недостаточно для целей МСФО 18.

6.2.2.6 Контрольные процедуры и корпоративное управление

Наконец, изменения в информационных системах и структуре данных необходимо рассматривать с учетом действующей в организации системы внутреннего контроля.

МСФО 18 повышает необходимость применения профессионального суждения на различных этапах подготовки финансовой отчетности. Соответственно, организации должны обеспечить, чтобы:

- Были внедрены надлежащие контрольные процедуры в отношении решений о классификации доходов и расходов и правил сопоставления счетов со статьями финансовой отчетности;
- Изменения информационных систем осуществлялись с соблюдением установленных процедур управления и проходили надлежащее тестирование; и
- Обеспечивалось сохранение аудиторского следа, позволяющего подтвердить раскрываемую информацию и суммы, представленные в финансовой отчетности.

Если изменения информационных систем не будут согласованы с действующей системой внутреннего контроля, это может привести к несогласованности данных или затруднениям при подтверждении сумм, представленных в финансовой отчетности.

Для получения дополнительной информации свяжитесь с нами:

MOORE KAZAKHSTAN

E info@moore.kz
T + 7 7172 799904

MOORE

Отказ от ответственности

Данная публикация подготовлена исключительно в иллюстративных целях и не является бухгалтерской или иной профессиональной консультацией, а также не заменяет собой обращение к исходным стандартам, их толкованиям и законодательным требованиям. Несмотря на то, что при подготовке данного документа была проявлена большая осторожность, лица, использующие его для оценки соответствия стандартам бухгалтерского учета МСФО, должны обладать необходимой подготовкой и опытом. Пользователям данного документа не следует предпринимать действия, основываясь исключительно на содержащемся в нем материале, без рассмотрения и получения профессиональной консультации. Moore Global Network Limited не несет ответственности за убытки, понесенные любой стороной, действующей или бездействующей в результате использования данного материала.