

## МСФО: КРИТЕРИИ ИЗМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРИ СЛИЯНИЯХ И ПОГЛОЩЕНИЯХ

Евдокимович Алексей Алексеевич, ACCA DipIFR

аудитор, директор по аудиту ООО «PCM Бел Аудит»

соискатель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства», Белорусский государственный экономический университет

Согласно пункту 15 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» на дату приобретения покупатель должен классифицировать или обозначить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства соответствующим образом с целью последующего применения других МСФО (IFRS). Покупатель должен осуществить такую классификацию или обозначение на основе договорных условий, экономических условий, своей операционной или учетной политики, а также других уместных условий, которые существуют на дату приобретения. В свою очередь, одна из целей МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» состоит в установлении критериев изменения учетной политики. В статье автором подробно рассматривается вопрос установления критериев изменения учетной политики при слияниях и поглощениях (M&A).

According to item 15 International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 "Business Combinations" at the acquisition date, the acquirer shall classify or designate the identifiable assets acquired and liabilities assumed as necessary to apply other IFRSs subsequently. The acquirer shall make those classifications or designations on the basis of the contractual terms, economic conditions, its operating or accounting policies and other pertinent conditions as they exist at the acquisition date. In its turn, the one of the objective of International Accounting Standard (IAS) 8 «Accounting policies, changes in accounting estimates and errors» is to prescribe the criteria for changing accounting policies. In article the author in details consider the issue on changing accounting policies in mergers and acquisitions (M&A).

**Введение.** При слияниях и поглощениях, вследствие существенного изменения структуры бизнеса компаний, часто возникает необходимость в изменении учетной политике предприятия (предприятие может быть юридически оформлено как группа компаний). Это вызвано тем, что в предприятии возникают новые существенные сегменты бизнеса, и, соответственно, для обеспечения пользователей отчетности по МСФО требуется применение более уместных принципов учетной политики. В связи с этим встает вопрос возможности изменения учетной политики.

Вопросы, связанные с выбором, применением и раскрытием учетной политики, рассматриваются в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки» (далее - МСФО (IAS) 8). Сфера применения МСФО (IAS) 8 охватывает: выбор учетной политики или ее изменение; изменения в расчетных бухгалтерских оценках; исправление ошибок, допущенных в предшествующих отчетных периодах.

Кроме этого, он устанавливает правила отражения в финансовой отчетности событий, которые вызваны изменением учетной политики, учетных оценок и исправлением ошибок.

### Изменения в учетной политике

Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение:

(a) требуется каким-либо МСФО; или

(b) приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств предприятия.

Вместе с тем, применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными, не является изменением учетной политики.

При первом применении МСФО могут применяться временные переходные правила, установленные конкретными стандартами.

### Ретроспективное применение учетной политики

При изменении учетной политики, предприятие должно скорректировать начальное сальдо каждого затронутого данным изменением компонента капитала за самый ранний из представленных периодов и другие сравнительные данные, раскрытые за каждый из представленных предыдущих перио-

дов, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Организация должна представлять третий отчет о финансовом положении по состоянию на начало предшествующего периода в дополнение к минимальному объему сравнительной финансовой отчетности, требуемому согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (далее - МСФО (IAS) 1), если она применяет учетную политику ретроспективно (пункт 40А МСФО (IAS) 1).

Ограничения на ретроспективное применение

Сравнительная информация за прошлые сравнительные периоды должна пересчитываться, если это практически осуществимо.

В МСФО 8 используются следующий термин:

практически невозможно (от англ. Impracticable) - применение какого-либо требования представляется практически невозможным, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это. Когда практически невозможно определить влияние изменения в учетной политике, относящееся к определенному периоду, на сравнительную информацию одного или более представленных предыдущих периодов, предприятие должно применять новую учетную политику к балансовой стоимости активов или обязательств на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение практически осуществимо.

**Пример:** Предприятие добровольно изменяет учетную политику в части капитализации затрат по займам в соответствии с пунктом 8 МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам». Ранее предприятие признавало затраты по займам в качестве расходов в том периоде, в котором они были понесены. Финансовая отчетность будет содержать пять периодов (2009 - 2013 г.). Однако реестр основных средств хранится лишь на три последние отчетные даты (2011 - 2013 г.), так как реестры бухгалтерского и аналитического учета за первых два отчетных периода (2009, 2010 годы) уничтожены в связи с истечением сроков хранения. Соответствует ли требованиям МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (далее - МСФО (IAS) 8) ретроспективное применение учетной политики не ко всем предыдущим сравнительным периодам?

**Ответ:** Да, соответствует. Случай, изложенный в вопросе, регулируется пунктом 43 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», согласно которому при некоторых обстоятельствах практически невозможно произвести реклассификацию сравнительной информации за какой-либо предыдущий период для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предыдущем периоде (периодах) данные могли быть собраны таким образом, что это не позволяет провести реклассификацию, и по практическим соображениям изменить информацию может быть невозможно. Так как аналитический учет основных средств доступен только за 3 последних года (2011 - 2013 г.), провести сравнительный анализ за более ранний период не представляется возможным. Таким образом, поскольку нет подробной информации за 2 первых года (2009, 2010 годы), корректировки необходимо сделать только за три последних года.

Также хочется отметить, что согласно абзацу 4 пункта 4 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 N 80, в требованиях законодательства Республики Беларусь к учету и отчетности в данном случае применяется аналогичный подход.

Таким образом, руководствуясь описанными выше принципами, можно изменить учетную политику, которая будет соответствовать всем МСФО и обеспечит достоверное составление отчетности по МСФО при слияниях и поглощениях.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. The Business Combinations and Noncontrolling Interests, global edition guide - PricewaterhouseCoopers LLP, 2014.
2. International Financial Reporting Standard 3 "Business Combinations" (IFRS 3) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
3. International Accounting Standard 8 "Accounting policies, changes in accounting estimates and errors" (IAS 8) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
4. International Accounting Standard 1 "Presentation of financial statements" (IAS 1) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
5. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержден постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 N 80.