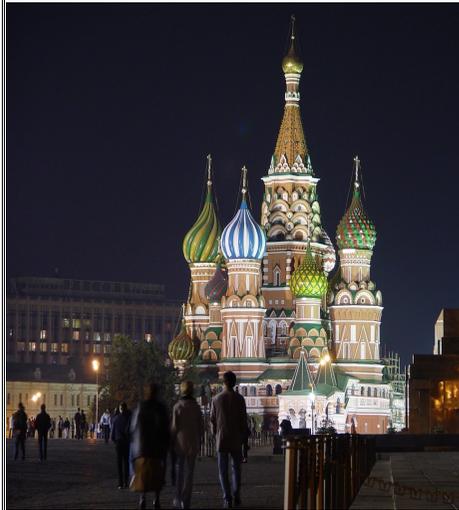


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



**МСФО (IFRS) 5 – ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ,
И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=35#tab3>

2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27, 28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера риска), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ
Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ
Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела Москва, Россия 2012г.

ВНЕБОРТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смицу** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

СОДЕРЖАНИЕ

1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ – ВВЕДЕНИЕ ...4	
2. МСФО (IFRS) 5 – ВЛИЯНИЕ НА БАНКИ	6
3. КЛАССИФИКАЦИЯ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ ИЛИ ГРУПП ВЫБЫТИЯ В КАЧЕСТВЕ «УДЕРЖИВАЕМЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ»	16
4. ОЦЕНКА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ ИЛИ ГРУПП ВЫБЫТИЯ, КЛАССИФИЦИРУЕМЫХ КАК «УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ»	18
5. ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	25
6. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ	26
7. ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ (С ВАРИАНТАМИ ОТВЕТОВ)	31
8. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	34

1. Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность – Введение

ОБЗОР

Цель

Цель данного пособия – помочь специалистам изучить порядок отражения в отчетности внеоборотных активов,

удерживаемых для продажи и прекращенной деятельности в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Причины введения МСФО (IFRS) 5

Отдельное отражение результатов от прекращенной деятельности дает возможность пользователям отчетности сделать выводы о дальнейшей способности банка генерировать денежные потоки.

Представление информации по активам или группам активов и обязательств, которые подлежат выбытию, также является полезной для пользователей. С помощью этой информации пользователи смогут оценить временные рамки, объемы и вероятность поступления будущих денежных потоков.

Стоимость актива, находящегося в собственности, возмещается посредством его использования и/или его продажи. До момента ожидаемого выбытия актива банк может продолжать его использовать.

Если актив готов к немедленной продаже, то его использование до момента продажи является не основным способом возмещения его стоимости и балансовая стоимость данного актива будет возмещена преимущественно через продажу.

Необходимо проводить различие между активами, удерживаемыми для продажи, и активами, использование которых будет прекращено, так как в первом случае возмещение стоимости актива будет осуществляться посредством его реализации, а во втором – посредством его дальнейшего использования.

МСФО (IFRS) 5 устанавливает требования к классификации, оценке и представлению информации по внеоборотным активам, удерживаемым для продажи.

МСФО (IFRS) 5 подготовлен по результатам рассмотрения Советом по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) Стандарта финансовой отчетности США No.144, который охватывает три направления:

ВНЕОБОРТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- (i) классификацию, оценку и представление информации по активам, удерживаемым для продажи;
- (ii) классификацию и представление информации по прекращенной деятельности;
- (iii) обесценение долгосрочных активов, которые будут удерживаться и использоваться в дальнейшем.

В МСФО (IFRS) 5 достигается значительное сближение с требованиями Стандарта финансовой отчетности США No.144 в отношении активов, удерживаемых для продажи, сроков классификации деятельности как прекращенной и представления информации по такой деятельности, но **не** в отношении (iii) обесценения долгосрочных активов (см. Пособие по МСФО (IAS) 36).

Основные характеристики МСФО (IFRS) 5

МСФО (IFRS) 5:

1. использует классификацию «удерживаемые для продажи»;
2. вводит понятие «группы выбытия» - это группа чистых активов (активы и обязательства), которые будут погашены вместе как группа в рамках одной операции.
3. устанавливает, что активы или группа активов, удерживаемые для продажи, учитываются по наименьшей из величин:
балансовой стоимости и
справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
4. определяет, что активы, классифицируемые как удерживаемые для продажи или включенные в группу выбытия, **не** амортизируются.

5. классифицирует операцию как прекращенную на дату, когда такая операция удовлетворяет критериям активов, удерживаемых для продажи, или когда имеет место фактическое прекращение этой операции.
6. устанавливает, что «удерживаемые для продажи» активы и чистые активы, включенные в группу активов, удерживаемых для продажи, представляются на отдельных лицевых счетах бухгалтерского баланса.
7. устанавливает, что результаты прекращенной деятельности должны представляться отдельно в отчете о прибылях и убытках.
8. запрещает ретроспективную классификацию деятельности как прекращенной.

МСФО (IFRS) 5 классифицирует деятельность как прекращенную на дату, когда операция может быть классифицирована как «удерживаемая для продажи», или когда банк сам прекратил эту операцию.

ЦЕЛЬ

Цель МСФО (IFRS) 5 состоит в том, чтобы определить порядок отражения активов, удерживаемых для продажи, а также представление и раскрытие информации по прекращенной деятельности в финансовой отчетности. В частности, стандарт предусматривает, что:

- i активы, которые отвечают определенным критериями, классифицируются как «удерживаемые для продажи» и оцениваются по наименьшей из двух величин:
 - балансовой стоимости или
 - справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.Амортизация таких активов прекращается.
- ii активы, которые отвечают определенным критериям, классифицируются как «удерживаемые для продажи» и

ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

должны представляться в бухгалтерском балансе по отдельным лицевым счетам. Результаты прекращенной деятельности должны представляться отдельно в отчете о прибылях и убытках.

2. МСФО (IFRS) 5 – влияние на банки

МСФО (IFRS) 5 имеет особое отношение к банкам и используется в настоящее время при учете активов, приобретенных в результате взыскания залогового обеспечения по кредитам.

ПРИМЕР: Приобретение банком недвижимости в счет погашения проблемного кредита.

Банк кредитует компанию, занимающуюся строительством жилья. В качестве обеспечения по кредиту компания предоставляет банку землю и квартиры. По причине мошенничества в компании, у нее не остается средств для завершения строительства, и она нарушает условия кредитного договора.

В пользу банка переходят квартиры и земля. Банк намеревается их продать, но для возмещения кредита и процентов по нему необходимо завершить строительство этой недвижимости. Банк учитывает полученную недвижимость в соответствии с МСФО (IFRS) 5 как внеоборотные активы, удерживаемые для продажи.

ПРИМЕР: Активы, полученные в обмен на кредиты – данные из годового отчета банка «HSBC» за 2005 год.

Нефинансовые активы были приобретены в обмен на кредиты с целью последующей реализации в установленном порядке и были отражены как активы, удерживаемые для продажи, в составе прочих активов.

Приобретенные активы отражаются по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости (за вычетом расходов на продажу) и балансовой стоимостью кредита (за вычетом резервов под обесценение), на дату обмена. Амортизация по активам, удерживаемым для продажи, не начисляется.

Каждое последующее снижение стоимости приобретенных активов при переоценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, учитывается как убыток от обесценения и включается в отчет о прибылях и убытках. Каждое последующее увеличение справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу признается в отчете о прибылях и убытках в пределах ранее признанного убытка от обесценения.

При таком применении МСФО (IFRS) 5 производится выделение операций (и участвующих в них внеоборотных активов), которые являются несвойственными для банка и носят временный характер. (Если банк постоянно занимается строительством в более активной форме, чем простое кредитование, то в этом случае эти операции классифицировались бы как операции, совершаемые в ходе обычной деятельности). В этом случае банк может применить МСФО (IFRS) 11.

ПРИМЕР: Погашение группы, приобретенной с целью

ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

последующей реализации - финансовая отчетность «НБОС» за 2006 год.

Активы (1,388 миллиона) и обязательства (909 миллионов), входящие в группу выбытия, относятся к группе компаний Mother Topco Limited. Mother Topco Limited является дочерней компанией, в которой Группе принадлежит 58,3% капитала по состоянию на 31 декабря 2006 года, и которая была создана для осуществления сделки по приобретению компании «McCarthy & Stone plc», являющейся застройщиком домов престарелых в Великобритании.

Активы и обязательства были приобретены с целью последующей реализации.

Существует большая вероятность того, что выбытие произойдет в течение 12 месяцев со дня приобретения. В соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность» активы и обязательства классифицированы как группа выбытия.

Для классификации полученных при погашении кредитов залогов в активы, удерживаемые для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, они должны быть внеоборотными и соответствовать критериям МСФО (IFRS) 5, описанным в настоящем материале. В противном случае эти активы будут показаны как оборотные средства независимо от того, относятся ли они к погашаемой группе (см. ниже).

К финансовым инструментам, которые оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 9, не применяются положения МСФО (IFRS) 5.

ПРИМЕР: Кредиты, удерживаемые для продажи - финансовая отчетность банка «Barclays plc» за 2006 год.

Кредиты, удерживаемые для продажи: эти финансовые инструменты оцениваются в соответствии с МСФО 39 (теперь МСФО (IFRS) 9) и не относятся к сфере применения МСФО (IFRS) 5.

Внеоборотные активы, которые ранее использовались банком, но в настоящее время уже не эксплуатируются, также могут быть переклассифицированы в соответствии с МСФО (IFRS) 5, если они удовлетворяют критериям признания.

ПРИМЕР: выбытие недвижимости - финансовая отчетность банка «HSBC» за 2006 год.

В результате участия в тендере на продажу с обратной арендой помещения по адресу г. Лондон, Площадь Канады, 8, по договору операционной аренды эта собственность была классифицирована как внеоборотный актив, удерживаемый для продажи после 31 декабря 2006 года.

Это соответствует требованиям МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность».

Реклассификация была сделана по балансовой стоимости без отражения прибыли и убытков. По состоянию на 31

ВНЕОБОРТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

декабря 2006 года балансовая стоимость здания, отраженного по статье «Основные средства», составляла 742 миллиона долларов США, а балансовая стоимость земельного участка по договору долгосрочной аренды, отраженного по статье «Расходы будущих периодов и накопленный доход», составляла 210 миллионов долларов.

Здание и арендное право включены в активы европейского географического сегмента и сегмент клиентской группы «Прочие».

Банки также могут использовать МСФО (IFRS) 5 для отражения прекращенной деятельности:

ПРИМЕР: Активы, классифицированные как удерживаемые для продажи, и связанные с ними обязательства – годовой отчет и финансовая отчетность «Nationwide» за 2007 год.

7 февраля 2007 года Группа объявила о предполагаемой продаже своих дочерних компаний, занимающихся инвестиционной деятельностью, страхованием жизни и пенсионными планами, - «Nationwide Life Limited» и «Nationwide Unit Trust Managers Limited» - компании «Legal & General».

Таким образом, активы и обязательства этих компаний будут раскрываться отдельно в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Ожидается, что выручка от продажи превысит балансовую стоимость чистых активов продаваемых компаний, поэтому убыток по данной сделке не признавался.

ВНЕОБОРТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

К основным активам и обязательствам данных компаний относятся:

Баланс	2007	2006
	Млн. £	Млн. £
Активы		
Кредиты и авансы, выданные банкам	198.8	-
Страховые активы по справедливой стоимости	1 909.6	-
Прочие активы	288.2	-
Итого активов, удерживаемых для продажи	2 396.6	-
Обязательства		
Депозиты банков	875.0	-
Обязательства по страховым контрактам	1 178.0	-
Прочие обязательства	37.7	-
Итого обязательств, непосредственно связанных с активами, удерживаемыми для продажи	2090.7	-

Если операции по прекращенной деятельности являются незначительными, то их отдельного представления не требуется, как проиллюстрировано в двух примерах:

Пример: Прибыль в результате продажи и прекращения деятельности – финансовая отчетность группы «Lloyds TSB Group» за 2006 год.

«Бизнес, проданный в 2005, был незначительным для Группы, поэтому эта операция не раскрывается как прекращенная деятельность».

Пример: Прекращение деятельности – финансовая отчетность «Barclays Plc» за 2006 год.

«Функции головного офиса и прочая операционная деятельность включает в себя прекращенную деятельность в переходном периоде».

**ВНЕБОРТНЫЕ АКТИВЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ,
И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

Тип собственности - дифференцированный подход в методах учета собственности по МСФО в зависимости от ее текущего, будущего использования и вида

	Стандарт	Название стандарта	Оценка
Собственность, используемая для собственных нужд	МСФО (IAS) 16	Основные средства, материалы и оборудование (См. также МСФО (IAS) 20 Учет и раскрытие информации по государственным субсидиям)	Стоимость приобретения или переоцененная стоимость
Собственность, приобретенная в обмен на активы	МСФО (IAS) 16	Основные средства, материалы и оборудование	Справедливая или балансовая стоимость приобретенных/переданных активов
Инвестиционная собственность	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Стоимость приобретения или справедливая стоимость
Инвестиционная собственность, реконструируемая с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционного имущества	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Стоимость приобретения или справедливая стоимость
Инвестиционная собственность, удерживаемая для продажи без реконструкции (за исключением соответствия критериям МСФО (IFRS) 5 – см. ниже).	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Стоимость приобретения или справедливая стоимость
Собственность по договору операционной аренды, классифицированная как инвестиционная	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Справедливая стоимость (учитывается как финансовая аренда в соответствии с МСФО (IAS) 17).
Собственность по договору финансовой аренды	МСФО (IAS) 17	Аренда. Для собственных нужд – МСФО (IAS) 16, Для инвестиционных целей – МСФО (IAS) 40.	Наименьшая из справедливой стоимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей
Собственность по договору операционной аренды – для собственных нужд	МСФО (IAS) 17	Аренда	Арендные платежи, отнесенные на расходы
Собственность по договору финансовой аренды другому лицу	МСФО (IAS) 17	Аренда	Дебиторская задолженность в размере чистых инвестиций в аренду

Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность

Продажа собственности с правом обратной аренды	МСФО (IAS) 17	Аренда	Как операционная или финансовая аренда, по ситуации
Торговая собственность – имущество, (включая инвестиционную собственность), предназначенное для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, либо построенное и/или реконструированное для этой цели.	МСФО (IAS) 2	Запасы. (Собственность, удерживаемая для продажи и удовлетворяющая критериям МСФО (IFRS) 5, должна учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 – см. ниже. Как правило, эта собственность не является результатом обычной хозяйственной деятельности).	Наименьшая из стоимости приобретения и чистой стоимости от реализации.
Собственность, удерживаемая для продажи или включенная в погашаемую группу, удерживаемую для продажи.	МСФО (IFRS) 5	Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи и прекращенная деятельность	Наименьшая из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу
Активы, полученные в погашение кредитов (взысканное залоговое обеспечение)	МСФО (IFRS) 5 МСФО (IAS) 16	Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи и прекращенная деятельность. Основные средства, материалы и оборудование (см. выше Имущество, приобретенное в обмен на активы)	Наименьшая из справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и балансовой стоимости кредита за вычетом обесценения на дату обмена, (см. годовой отчет за 2005 г. HSBC pls, стр. 247)
Собственность, возникшая как часть строительного договора	МСФО (IAS) 11	Строительные договоры	Стоимость на стадии завершения строительства или стоимость приобретения
Будущие расходы на демонтаж, ликвидацию и восстановление окружающей среды	МСФО (IAS) 37	Резервы, условные обязательства и условные активы (см. также IFRIC 1, IFRIC 5)	Дисконтированная стоимость ожидаемых расходов с использованием ставки дисконтирования до вычета налогов

Примечания к вышеприведенной таблице:

Примечание 1: При **переоценке** актива увеличение стоимости отражается **в капитале как положительная переоценка.**

При применении **справедливой стоимости** все изменения справедливой стоимости учитываются в **отчете о прибылях и убытках.**

Отрицательная переоценка в обоих случаях отражается в отчете о прибылях и убытках.

Примечание 2: Балансовая стоимость имущества, отражаемого по переоцененной стоимости или по стоимости приобретения, будет уменьшаться на сумму накопленной амортизации и обесценения. (См. МСФО (IAS) 36 – Учебное пособие).

В приведенной выше таблице показан различный порядок учета собственности по МСФО в зависимости от ее текущего, будущего использования и вида.

На нашем веб-сайте размещены учебные пособия по каждому стандарту с объяснением методики учёта с примерами.

Расчеты и представление внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенной деятельности предназначены помочь пользователю финансовой отчетности провести различие между:

- (i) результатами деятельности, которая останется частью банка, и активами и обязательствами, которые относятся к этой деятельности, и
- (ii) результатами деятельности, которая уже не является (или вскоре не будет являться) частью банка и активами и обязательствами, которые более не будут являться частью банка.

Сфера применения

МСФО (IFRS) 5 является одним из стандартов, который применяется к собственности. Приведенная выше таблица показывает, каким образом в соответствии с этим стандартом используется и оценивается собственность. В данном контексте МСФО (IFRS) 5 близок к МСФО (IAS) 2 (Запасы).

МСФО (IAS) 2 применяется, когда торговые операции с имуществом являются основным видом деятельности банка и сделки происходят в ходе обычной хозяйственной деятельности.

МСФО (IFRS) 5 применяется, когда реализация имущества не является основным видом деятельности. Основным видом деятельности финансовых институтов является кредитование, хотя иногда в пользу банков переходят активы, ранее представленные в качестве обеспечения по кредитам.

МСФО (IFRS) 5 применяется ко всем внеоборотным активам и группам выбытия с учетом исключений, приведенных ниже.

Иногда банк осуществляет продажу группы чистых активов в рамках единой операции (**группа выбытия**). Эта группа, которая являлась частью генерирующей денежные потоки единицы, становится отдельной единицей, генерирующей денежные потоки.

Группа может включать в себя краткосрочные активы, краткосрочные обязательства и активы, не отвечающие условиям МСФО (IFRS) 5.

Если внеоборотный актив входит в состав группы выбытия, то положения МСФО (IFRS) 5 применяются к группе в целом. Группа оценивается по **наименьшей** из двух величин:

- балансовой стоимости; и
- справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

МСФО (IFRS) 5 **не** применяется к следующим активам, как учитываемым отдельно, так и в составе группы выбытия, порядок учета которых регламентируется перечисленными ниже Стандартами:

- i отложенные налоговые активы - МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».
- ii активы, связанные с вознаграждением работников – МСФО 19 (IAS) «Вознаграждения работникам».
- iii финансовые активы в рамках МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».
- iv внеоборотные активы, отражаемые по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 40 (IAS) «Инвестиционная собственность» (см. таблицу выше).

- v внеоборотные активы, отражаемые по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».
- vi права, возникающие по договорам страхования в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

Определения

Единица, генерирующая денежные средства это наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные потоки независимо от денежных потоков, формируемых другими активами

Компонент банка Банковские операции и потоки денежных средств, которые в операционных целях и в финансовой отчетности могут быть четко отделены от остальной деятельности банка.

Расходы на реализацию Дополнительные расходы, непосредственно связанные с выбытием актива или группы активов, за вычетом расходов на финансирование и налога на прибыль.

Краткосрочный актив Актив, который удовлетворяет любому из следующих критериев:
i будет реализован или предназначен для продажи, либо потреблен в рамках

	<p>обычного операционного цикла банка;</p> <ul style="list-style-type: none"> ii предназначен для торговли; iii реализация ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты; или iv денежные средства или их эквиваленты, которые могут быть использованы в течение двенадцати месяцев после отчетной даты. 		
Прекращенная деятельность	<p>Компонент банка, который либо выбыл, либо классифицируется как удерживаемый для продажи, а также:</p> <ul style="list-style-type: none"> i представляет собой отдельное значимое направление деятельности или географический сегмент; ii является частью единого плана выбытия отдельного значимого направления деятельности или географического сегмента; или iii является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью ее перепродажи. 	<p>Справедливая стоимость</p> <p>Твердое обязательство о приобретении</p>	<p>Цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки(МСФО(IFRS)13)..</p> <p>Соглашение с независимой стороной, являющееся обязательным для обеих сторон, в котором определяются все существенные условия, включая цену и сроки совершения операции, а также предусматриваются штрафные санкции за неисполнение условий соглашения, достаточно значительные, чтобы сделать исполнение высоко вероятным.</p>
Группа выбытия	<p>это группа активов, предназначенных для выбытия посредством продажи либо другим способом в рамках единой операции.</p> <p>В состав группы выбытия может входить гудвилл.</p>	<p>Высоко вероятный внеоборотный актив</p> <p>Вероятный</p>	<p>Обладающий высокой вероятностью</p> <p>Актив, который не является краткосрочным</p> <p>Скорее возможный, чем нет.</p>
Дата классификации	<p>Дата классификации долгосрочных активов или группы выбытия как удерживаемые для продажи.</p>	<p>Возмещаемая сумма</p> <p>Ценность использования</p>	<p>Наибольшая величина из двух значений: справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или стоимости от использования.</p> <p>Текущая дисконтированная стоимость денежных потоков, возникающих в результате дальнейшего использования актива и от его продажи.</p>

3. Классификация внеоборотных активов или групп выбытия в качестве «удерживаемых для продажи»

1. Внеоборотные активы и группы выбытия классифицируются как «удерживаемые для продажи», если их балансовая стоимость возмещается за счет продажи.

Разделение компаний, когда акции передаются акционерам группы, продажей не является. (При этом такая сделка может классифицироваться как прекращенная деятельность с момента разделения).

ПРИМЕР Возмещение балансовой стоимости посредством продажи

Вы решили продать компьютер. Его балансовая стоимость будет возмещена поступлением от продажи, а не от продолжения его эксплуатации. Будущие денежные потоки поступят от продажи компьютера, а не от его эксплуатации.

2. Актив или группа выбытия должны быть доступны к немедленной продаже в их текущем состоянии и вероятность продажи должна быть высокой.

ПРИМЕР Оборудование, доступное для немедленной продажи

Вы собираетесь продать горнодобывающее оборудование, приобретенное в качестве залога, которое находится в заброшенной шахте. Для того чтобы оборудование было доступно для продажи, его необходимо доставить на поверхность земли.

3. Руководство должно утвердить план по продаже актива или группы выбытия, а также вести активный поиск покупателя.

4. Торги на рынке активом или группой выбытия должны вестись достаточно активно.

ПРИМЕР План продажи актива

Руководство компании решило продать производственное подразделение. В целях подготовки плана продажи были привлечены консультанты. Подразделение пока не выделено как удерживаемое для продажи, так нет ни утвержденного руководством плана продажи, ни организации маркетинга.

5. Согласно МСФО (IFRS) 5 предполагаемая продажа должна быть осуществлена в течение одного года со дня классификации. При этом не должны предполагаться существенные изменения плана или его аннулирование.

На практике могут возникнуть обстоятельства, приводящие к продлению периода осуществления продажи свыше одного года.

ПРИМЕР Совершение операции в течение одного года

Руководство компании решило продать производственное подразделение. Товарные рынки находятся в состоянии депрессии, вследствие чего подразделение может быть продано только после возникновения возможности получить за него хотя бы минимальное возмещение. Подразделение не может быть классифицировано как «удерживаемое для продажи», т.к. не определено время продажи.

6. Операция продажи включает в себя обмен одних внеоборотных активов на другие.

ПРИМЕР Обмен активами

Вы приобретаете компьютер и планируете предложить старый компьютер в оплату части приобретения. Старый компьютер можно классифицировать как «удерживаемый для продажи».

7. Критерий «удерживаемый для продажи» должен выполняться на отчетную дату, а не после нее. Если соблюдение критерия обеспечивается после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности, соответствующая информация должна быть приведена в примечаниях к отчетности.

ПРИМЕР Принятие решения о продаже после отчетной даты

Ваш финансовый год заканчивается в декабре. Вы решили продать подразделение в январе следующего года. Ваша финансовая отчетность утверждается в марте. Вы не изменяете классификацию статей, но раскрываете информацию о продаже в примечаниях к отчетности (см. Пособие по МСФО (IAS) 10).

В результате приобретения банк получает внеоборотные активы или группу выбытия исключительно с целью их последующей продажи. (Обычно продается только часть приобретенного имущества).

Банк должен классифицировать внеоборотные активы или группу выбытия как «удерживаемые для продажи» только в том случае, если продажа состоится в течение одного года от даты приобретения.

ПРИМЕР Приобретение с целью последующей продажи

Вы приобретаете транснациональный бизнес у конкурента и предполагаете сохранить коммерческую деятельность в России, но продать бизнес в Африке. Бизнес в Африке приобретается в составе единой сделки, но с целью последующей продажи. Бизнес Африке может быть классифицирован как «удерживаемый для продажи».

Внеоборотные активы, использование которых будет прекращено

Внеоборотные активы или группы выбытия, использование которых предполагается прекратить, **не** классифицируются как «удерживаемые для продажи». Их балансовая стоимость будет возмещаться посредством их использования.

ПРИМЕР Актив, использование которого прекращено

Клиенту банка принадлежит шахта. После истощения полезных ископаемых клиент перестанет ее использовать. Весь доход будет получен от добытых на шахте полезных ископаемых. Актив не является «удерживаемым для продажи».

Хотя актив, использование которого прекращено (или будет прекращено в будущем) не относится к активам, удерживаемым для продажи, он может формировать группу выбытия и прекращенную деятельность на дату прекращения использования.

Если группа выбытия, использование которой предполагается прекратить:

i представляет собой отдельное значимое направление деятельности или географический сегмент;
ii является частью единого плана выбытия отдельного значимого направления деятельности или географического сегмента, или

iii является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью перепродажи, то

результаты деятельности и потоки денежных средств, относящиеся к группе выбытия, представляются в финансовой отчетности как прекращенная деятельность на дату, когда прекращается использование этих активов.

ПРИМЕР: Группа выбытия, использование которой будет прекращено

При продаже подразделения предполагается закрыть один из видов деятельности с реализацией относящихся к нему активов отдельно от группы выбытия. Эта операция не будет классифицироваться как удерживаемая для продажи, она является частью прекращенной деятельности.

Внеоборотные активы, использование которых будет прекращено – это те активы, которые используются до

конца срока их полезной службы и которые будут скорее утилизироваться или демонтироваться, нежели продаваться.

Внеоборотные активы, использование которых временно прекращается, **не** относятся к активам, использование которых прекращено.

4. Оценка внеоборотных активов или групп выбытия, классифицируемых как «удерживаемые для продажи»

Оценка внеоборотных активов и группы выбытия

Внеоборотные активы или группы выбытия, классифицируемые как удерживаемые для продажи, оцениваются по наименьшему значению:

- их балансовой стоимости; или
- справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

ПРИМЕР Наименьшая величина из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Балансовая стоимость компьютера составляет 100. Вы планируете продать его, но чистая выручка составит только 90. Стоимость компьютера следует снизить до 90.

Если вновь приобретенные активы или группа выбытия являются удерживаемыми для продажи, они оцениваются по наименьшему значению: стоимости приобретения или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

ПРИМЕР Наименьшая величина из фактической стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Вы приобретаете партию купюросчетных машин. Одна машина стоит 150, но предполагается продать ее за 180. Вы оцениваете купюросчетную машину в 150.

Если активы или группа выбытия приобретаются в результате объединения компаний, они должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Стоимость = справедливая стоимость, рассчитанная при объединении, поэтому стоимость можно использовать вместо значения справедливой стоимости (см. Пособия по МСФО (IFRS) 3).

ПРИМЕР Актив в результате объединения компаний – справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу.

Вы приобретаете группу компаний. Одну из компаний планируется продать. В момент приобретения она стоила 130. Цена продажи также составит 130. Расходы на продажу составят 10, поэтому справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу компании составит 120 (130-10).

Если срок продажи предполагается более чем через год от даты приобретения, расходы на продажу оцениваются по дисконтированной стоимости.

Любое увеличение дисконтированной стоимости расходов на продажу, которое возникает с течением времени, учитывается как финансовые расходы.

Непосредственно перед первоначальной классификацией активов или группы выбытия как удерживаемых для продажи, их балансовая стоимость оценивается в соответствии с применимыми в их отношении Стандартами.

ПРИМЕР Пересмотр балансовой стоимости перед первоначальной классификацией

Вы планируете продать производственное подразделение, в составе которого есть инвестиционная недвижимость. Эта недвижимость ранее переоценивалась. Необходимо переоценить инвестиционную недвижимость еще раз до того, как подразделение будет классифицировано как удерживаемое для продажи (см. МСФО (IAS) 40 Учебного пособия).

При последующей оценке группы выбытия балансовая стоимость любых активов и обязательств, на которых не распространяется действие МСФО (IFRS) 5, будет пересматриваться **до** переоценки группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Таким образом, балансовая стоимость запасов, дебиторской задолженности, финансовой аренды и краткосрочных обязательств будет пересмотрена на дату до переоценки группы выбытия.

ПРИМЕР Пересмотр балансовой стоимости активов, на которых не распространяется действие МСФО (IFRS) 5

Группа выбытия включает запасы и дебиторскую задолженность. Оценка устаревших запасов и сомнительных долгов должна быть пересмотрена до проведения переоценки группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Признание и восстановление убытков от обесценения

Убытки от обесценения отражаются для любого первоначального или последующего снижения стоимости актива или группы выбытия до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Последующее увеличение справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу отражается как доход в пределах накопленного убытка от обесценения, учитываемого в соответствии с МСФО (IFRS) 5 или МСФО (IAS) 36.

ПРИМЕР Восстановление убытка от обесценения

Балансовая стоимость Вашего здания составляет 100. В первый год убыток от обесценения составляет 10, соответственно, балансовая стоимость снижается до 90. Вы решили продать этот актив, справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу составляет 105.

В этом случае Вы можете увеличить стоимость только до 100, восстановив таким образом убыток от обесценения. Использование более высокой оценки не допускается.

Убыток от обесценения или любой последующий доход по группе выбытия должны уменьшать или увеличивать балансовую стоимость внеоборотных активов только внутри группы.

ПРИМЕР Убыток от обесценения – группа выбытия

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу по группе выбытия уменьшается до 50.

В состав группы входят оборотные и внеоборотные активы. Убыток должен быть отнесен к внеоборотным активам.

Доходы или убытки, относящиеся к внеоборотным активам или группе выбытия и не учтенные до момента их реализации, должны учитываться на дату прекращения признания (списания с балансовых счетов). Такая ситуация возможна, если стоимость актива была определена с учетом предположения о его продаже, а затем обнаружилось, что Вы не можете его продать.

ПРИМЕР Неучтенные ранее убытки

В составе группы выбытия есть актив стоимостью 60. Покупатель отказывается приобретать этот актив и впоследствии он продается в утиль за 5. Уменьшение стоимости на 55 подлежит учету на дату продажи группы выбытия.

Требования к прекращению признания (списанию актива с баланса), изложены в стандартах:

- i МСФО (IAS) 16 для основных средств, материалов и оборудования и
- ii МСФО (IAS) 38 для нематериальных активов.

Внеоборотные активы, классифицированные как удерживаемые для продажи, не обесцениваются и не амортизируются. Их стоимость переоценивается на конец каждого отчетного периода (по наименьшей из величин: балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу), при этом учитывается любое обесценение.

Основная причина, по которой эти активы не обесцениваются и не амортизируются, состоит в том, что их балансовая стоимость должна возмещаться из выручки от продажи, а не в процессе их использования в текущей деятельности банка.

ПРИМЕР – Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, не подлежат амортизации - 1.

Вы сформировали удерживаемую до продажи группу выбытия. Эта группа оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Вы прекращаете амортизацию внеоборотных активов с момента их классификации как удерживаемые для продажи.

ПРИМЕР - Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, не подлежат амортизации -2.

Начисление амортизации на актив начинается с того момента, когда он готов к использованию. Это происходит, когда актив находится в том месте и том состоянии, в котором его можно использовать в соответствии с намерениями менеджмента.

Начисление амортизации на актив прекращается в тот момент, когда его либо переклассифицируют как удерживаемый для продажи, либо прекратят его признание, в зависимости, что произойдет раньше (МСФО 16).

Вопрос

Должен ли менеджмент принять решение продолжить начисление амортизации, когда завод классифицируется как удерживаемый для продажи?

Дополнительная информация

Клиент владеет несколькими заводами. Менеджмент решает закрыть один из них в связи с падением спроса на продукцию производственной линии и классифицирует это предприятие как удерживаемое для продажи. Критерий классификации данного предприятия как удерживаемого для продажи соблюдается.

Руководство начисляет амортизацию на этот завод использованием линейного метода.

Решение

Нет, руководство не должно было принимать решение о продолжении начисления амортизации на этот актив. Актив классифицируется как удерживаемый для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Процентные платежи и другие расходы по обязательствам, входящим в группу выбытия, классифицируемую как «удерживаемую для продажи», должны продолжать учитываться до момента выбытия.

ПРИМЕР Процентные платежи и другие расходы, связанные с обязательствами, включенными в группу выбытия, продолжают учитываться.

Ваша группа выбытия включает в себя проценты по арендованным обязательствам. Эти расходы относятся на группу выбытия.

Изменения в плане продажи

Активы перестают классифицироваться как «удерживаемые для продажи» при несоблюдении критериев для такого признания.

ПРИМЕР Прекращение признания активов в качестве «удерживаемых для продажи»

Вы пытаетесь продать свою страховую дочернюю компанию. Через 6 месяцев (в июле) Вы отказываетесь от попытки это продать.

С июля этот актив уже не классифицируется как удерживаемый для продажи.

Внеоборотные активы, которые перестают классифицироваться как удерживаемые для продажи, оцениваются по наименьшей из двух величин:

- i балансовая стоимость до того момента, когда активы или группа выбытия были классифицированы как удерживаемые для продажи.

Балансовая стоимость корректируется с учетом амортизации, обесценения или переоценки активов, которые были бы учтены, если бы актив или группа выбытия не были классифицированы как удерживаемые для продажи.

ПРИМЕР Прекращение признания активов в качестве «удерживаемых для продажи» - оценка по варианту 1

Стоимость группы выбытия составляет 1.000.

Если бы она не предназначалась для продажи, то составляющие группу активы были бы амортизированы на 50.

Когда активы являются удерживаемыми для продажи, амортизация не начисляется. Группа перестает классифицироваться как удерживаемая для продажи. Необходимо начислить дополнительную амортизацию в размере 50. Стоимость после переоценки составит 950 (1000-50).

- ii возмещаемая стоимость на дату принятия решения не продавать активы, ранее включенные в группу выбытия.

ПРИМЕР Прекращение признания активов в качестве «удерживаемых для продажи» - оценка по варианту 2

Стоимость группы выбытия, представляющей производственное подразделение, составляет 950 (см. п. 1 выше).

Приняв решение не продавать подразделение, его активы предполагается объединить с другим подразделением, хотя часть из этих активов будет утилизирована.

Стоимость передаваемых в другое подразделение активов составляет 800. Поступления от утилизации составят 20.

Возмещаемая стоимость составит 820 (800+20).

Поскольку возмещаемая стоимость ниже стоимости группы выбытия, то именно она будет использоваться в качестве новой оценки активов. Убыток в размере 130 (950-820) будет учитываться как убыток от выбытия утилизированных активов.

Если внеоборотный актив является частью генерирующей денежные средства единицы, то его возмещаемая стоимость является балансовой стоимостью, определенной после признания убытков от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36.

ПРИМЕР Убыток от обесценения, возникающий в отношении генерирующей денежные средства единицы

Убыток от обесценения по генерирующей денежные средства единице составляет 2.000, из которого 150 относится к внеоборотному активу. Балансовая стоимость внеоборотных активов составляет 600, которая уменьшается до 450 (600-150) за счет учета дополнительной амортизации при корректировке распределения убытка от обесценения.

Корректировка балансовой стоимости внеоборотных активов, которые перестают классифицироваться как «удерживаемые для продажи», учитывается как расход на выручку от продолжающейся деятельности в периоде, в котором критерии активов как «удерживаемых для продажи» более не соблюдаются.

ПРИМЕР Прекращение признания активов в качестве «удерживаемых для продажи» - корректировки по варианту 3

Стоимость группы выбытия составляет 3,000.

Если бы группа не предназначалась для продажи, то дополнительная амортизация активов группы составила бы 125. В том периоде, когда активы группы являлись удерживаемыми для продажи, амортизация не начислялась.

Если группа выбытия перестает классифицироваться как «удерживаемая для продажи», эти 125 будут снижать результат от продолжающейся деятельности.

Если актив был переоценен до его классификации как «удерживаемый для продажи», корректировки должны отражаться как доход или убыток от переоценки актива.

ПРИМЕР Прекращение признания активов в качестве «удерживаемых для продажи» - корректировки по варианту 4

Когда актив был признан как удерживаемый для продажи, его переоценили с 1.400 до 1.600. Переоценка в размере 200 относится в прирост капитала от переоценки (см. учебное пособие по МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38).

Актив не будет продан, и он перестает классифицироваться как «удерживаемый для продажи». Он переоценивается до 1.525.

75 (1600-1525) отражается как уменьшение прироста капитала от переоценки, но не влияет на прибыль и убыток.

Если отдельный актив или обязательство переводится из группы выбытия, удерживаемой для продажи, то оставшиеся чистые активы оцениваются как группа выбытия только в том случае, если эта группа отвечает установленным критериям.

ПРИМЕР Прекращение учета активов и обязательств как группы выбытия

Вы продаете все внеоборотные активы из группы выбытия. Оставшиеся активы и обязательства не попадают в область применения МСФО (IFRS) 5 и должны быть переклассифицированы как продолжающаяся деятельность (отдельного раскрытия не требуется).

Группа выбытия прекращает существование.

Оставшиеся внеоборотные активы группы, каждый из которых в отдельности отвечает критериям «удерживаемый для продажи», оцениваются по наименьшей из их балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

ПРИМЕР Прекращение учета группы выбытия

15 сентября Вы продаете большинство внеоборотных активов, включенных в группу выбытия. Оставшиеся внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, оцениваются каждый в отдельности по наименьшей величине из их балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу по состоянию на 15 сентября.

Любые внеоборотные активы, которые не отвечают критериям признания, перестают классифицироваться как «удерживаемые для продажи» и должны быть переклассифицированы как «продолжающаяся деятельность» после внесения соответствующих корректировок, описанных выше (отдельного раскрытия не требуется).

Прибыль или убыток от переоценки внеоборотных активов (или группы выбытия), классифицированных как «удерживаемые для продажи» и не отвечающих на текущую дату или в дальнейшем определению «прекращенная деятельность», должны быть включены в прибыль или убыток от продолжающейся деятельности.

Продление периода, требуемого для завершения продажи

Продление, требуемое для завершения продажи, не исключает того, что актив или группа выбытия могут продолжать классифицироваться как «удерживаемые для продажи».

Лимит времени в один год может быть продлен в следующих случаях:

- i при наличии обоснованных предположений о том, что другие лица (не покупатель) выдвигают дополнительные условия по передаче актива или группы выбытия и при условии, что действия, необходимые для реагирования на указанные условия, не могут быть осуществлены до тех пор, пока не будет получено твердое обязательство о приобретении, а также
- ii высока вероятность получить твердое обязательство о приобретении в течение одного года.

ПРИМЕР Установление дополнительных условий для совершения операции

Вы планируете продать иностранную дочернюю компанию. Иностранное правительство блокирует продажу и отказывается признавать новых собственников. Известно, что для решения бюрократических проблем потребуется более года и до этого момента твердое обязательство о приобретении не будет получено. Чтобы продлить годичный период времени, необходимо наличие предположения о высокой вероятности получения твердого обязательства в течение года.

- 2 твердое обязательство о приобретении включает условия (со стороны покупателя или других лиц), которые продлевают период, требуемый для совершения продажи, а также:
- i были приняты своевременные меры по реагированию на создавшиеся условия; и
 - ii ожидается благополучное устранение факторов, обусловивших задержку продажи.

ПРИМЕР Условия твердого обязательства о приобретении

Вы продает несколько шахт, полученных как залоговое имущество в результате непогашения кредита заемщиком. Покупатель настаивает на проведении геологических изысканий и экологической экспертизы, на что потребуется более года. В результате продажа откладывается.

- 3 удерживаемые для продажи внеоборотные активы или группа выбытия остаются непроданными к концу первоначально установленного годового периода и
- i в течение указанного периода банк принимал меры по реагированию на изменение условий продажи;
 - ii внеоборотные активы или группы выбытия активно продаются на рынке в настоящее время по разумным ценам.

ПРИМЕР Изменение обстоятельств

Вы пытались продать покупателю производственное подразделение. Покупатель постоянно откладывал продажу из-за своих финансовых затруднений (о которых Вы не были информированы).

После 10 месяцев переговоров покупатель обанкротился. Вы предпринимаете активные действия по продаже подразделения новым покупателям по разумной цене, но не можете гарантировать, что продажа произойдет в течение одного года.

Курсовые разницы

МСФО (IAS) 21 рассматривает влияние изменения валютных курсов по сделкам в рамках МСФО (IFRS) 5 (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 21).

5. Прекращенная деятельность

Состав многих групп может изменяться в результате приобретения и/или выбытия компаний.

Прекращенная деятельности выделяет существенные части группы, которые будут проданы, обменены или разделены. Внеоборотные активы, использование которых будет прекращено, или группа выбытия могут рассматриваться как прекращенная деятельность, если они имеют существенное влияние на результаты деятельности группы в целом.

Пользователи финансовой отчетности хотят видеть разделение между направлениями деятельности, которые группа будет продолжать, и теми, которые были или будут прекращены, т.к. эта информация позволяет делать прогнозы относительно будущей прибыли группы и будущих денежных потоков.

Существенные изменения в составе группы могут как повысить, так и снизить риск для бизнеса группы в целом.

На основании предоставленной информации по активам, удерживаемым для продажи, и прекращенной деятельности пользователи будут принимать свои дальнейшие решения.

Прекращенная деятельность – это такой компонент, который либо уже выбыл, либо классифицируется как удерживаемый для продажи, и

i представляет собой одно из основных направлений деятельности или географический сегмент;

ii является частью единого плана выбытия основного направления деятельности или географического сегмента, или

iii является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью перепродажи.

Таким образом, прекращенная деятельность может все еще осуществляться и быть частью группы на дату составления финансовой отчетности, хотя в дальнейшем ее выбытие неизбежно.

Прекращенная деятельность может включать в себя активы, использование которых будет прекращено (см. выше) и представлять собой одно из основных направлений деятельности или географический сегмент, даже если эти активы не были классифицированы как удерживаемые для продажи (как описано в разделе по активам, использование которых будет прекращено).

ПРИМЕР – Прекращенная деятельность

Вы решили продать свою филиальную сеть. После проведения соответствующих предпродажных мероприятий этот актив классифицируется как «удерживаемый для продажи». Поскольку филиальная сеть является одним из основных направлений деятельности, она должна классифицироваться и учитываться как прекращенная деятельность, отдельно от продолжающейся деятельности.

Вы покупаете российскую банковскую группу, которая также ведет деятельность на Украине. На момент приобретения этой группы принято решение о продаже бизнеса на Украине, и начаты соответствующие предпродажные мероприятия. Как дочерняя компания, приобретенная с единственной целью перепродажи, она будет классифицирована как прекращенная деятельность, отдельно от продолжающейся деятельности.

6. Представление и раскрытие информации

Банк должен представлять и раскрывать информацию, которая позволит пользователям отчетности оценить финансовые последствия от прекращения деятельности и выбытия внеоборотных активов (или групп выбытия).

Представление информации по прекращенной деятельности

Раскрытие

Банк обязан раскрывать следующую информацию:

- 1 непосредственно в отчете о прибылях и убытках раскрывается одной суммой показатель, включающий:
- i прибыль / убыток от прекращенной деятельности (после налогообложения), и
 - ii прибыль / убыток (после налогообложения) от изменения «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» или от выбытия активов или группы выбытия, составляющих прекращенную деятельность.
- 2 производится расшифровка показателей, составляющих сумму, указанную в пункте 1 (выше):
- i выручка, расходы и прибыль до налогообложения от прекращенной деятельности;
 - ii соответствующие им расходы по налогу на прибыль (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 12);
 - iii прибыль / убыток от изменения «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» или от выбытия активов или группы выбытия, составляющих прекращенную деятельность;
 - iv соответствующие этому расходы по налогу на прибыль (см. МСФО (IAS) 12).

Расшифровка может быть приведена в примечаниях или непосредственно в отчете о прибылях и убытках.

Если расшифровка делается непосредственно в отчете о прибылях и убытках, ее следует приводить в разделе «прекращенная деятельность» отдельно от продолжающейся деятельности.

Для вновь приобретенных дочерних компаний, удерживаемых для продажи, подобную расшифровку приводить не требуется.

3 чистые денежные потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в рамках прекращенной деятельности.

Раскрытие такой информации может представляться в примечаниях или непосредственно в финансовой отчетности. Такое раскрытие не требуется для вновь приобретенных удерживаемых для продажи дочерних компаний.

Раскрываемая информация охватывает все виды прекращенной деятельности в отчетном периоде. Это может означать пересмотр информации о прекращенной деятельности за предыдущие периоды.

При наличии дополнительных доходов или расходов в отчетном периоде по прекращенной деятельности, которая была продана в предыдущем отчетном периоде, в отчетности текущего отчетного периода приводятся следующие дополнительные сведения:

- i разрешение неопределенностей, относящихся к условиям сделки по продаже, например, в связи с решением вопросов корректировки цены приобретения и возмещения убытков.
- ii разрешение неопределенностей, связанных с деятельностью компонента до его выбытия, например, в отношении обязательств по восстановлению окружающей среды и гарантийных обязательств, исполнение которых остается за продавцом.

- iii выполнение обязательств в рамках плана по вознаграждению работников, если соответствующие выплаты непосредственно связаны с операцией выбытия.

Если банк **перестает** классифицировать компонент как «удерживаемый для продажи», то результаты деятельности этого компонента, представленные ранее в составе прекращенной деятельности, должны быть переклассифицированы и включены в доход от продолжающейся деятельности за все представленные периоды. В отношении показателей за предыдущие периоды должно быть указано, что они были переклассифицированы.

Доходы или убытки от продолжающейся деятельности

Доходы или расходы от переоценки удерживаемых для продажи внеоборотных активов или группы выбытия включаются в прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности при условии, что они не относятся к прекращенной деятельности.

Представление информации по внеоборотным активам или группе выбытия, которые классифицируются как «удерживаемые для продажи»

Внеоборотные активы и группы выбытия, классифицируемые как «удерживаемые для продажи», в бухгалтерском балансе раскрываются отдельно от других активов.

Обязательства, классифицированные как «удерживаемые для продажи», в бухгалтерском балансе представляются отдельно от других обязательств. Взаимозачет активов и

обязательств, удерживаемых для продажи, **не** производится.

Информация об основных классах активов и обязательств, классифицируемых как «удерживаемые для продажи», представляется отдельно в бухгалтерском балансе или в примечаниях.

Отдельно следует представлять информацию об общей сумме доходов или расходов, отражаемых непосредственно в капитале и связанных с внеоборотными активами или группой выбытия, которые классифицируются как «удерживаемые для продажи».

Для вновь приобретенной дочерней компании, «удерживаемой для продажи» **не** требуется раскрывать информацию по основным классам ее активов и обязательств.

Классификация удерживаемых для продажи активов и обязательств, которые были учтены впервые в текущем отчетном периоде, **не** изменяется в случае представления в отчетности сравнительной информации за предыдущие периоды. Таким образом, сравнительная информация не будет отражать активы или обязательства, удерживаемые для продажи, за предыдущие периоды.

Раскрытие дополнительной информации

В примечаниях к финансовой отчетности за отчетный период, в котором внеоборотные активы или группа

выбытия были классифицированы как «удерживаемые для продажи» или были проданы, раскрывается следующая информация:

- i описание внеоборотных активов или группы выбытия;
- ii описание обстоятельств продажи актива, а также порядка и сроков его выбытия;
- iii прибыль или убыток с указанием в какую строку отчета о прибылях и убытках он включен;
- iv если это применимо, то сегмент, в котором представляется информация о внеоборотном активе или группе выбытия в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

В период принятия решения об изменении плана продаж внеоборотных активов или группы выбытия раскрывается следующая информация:

- описание обстоятельств, обусловивших принятие такого решения,
- влияние принятого решения на результаты деятельности в отчетном периоде и в тех предыдущих периодах, информация по которым представлена в отчетности.

Прекращенная деятельность – Иллюстрированный пример (корпоративная финансовая отчетность 2006 г., ПрайсвотерхаусКуперс)

31 января 2005 года Группа официально объявила о своем намерении продать сегмент по выпуску изделий из стекла.

Дочерняя компания, которая осуществляла деятельность в этом сегменте, была продана 30 июня 2006 года, что было отражено в финансовой отчетности как прекращенная деятельность. Выручка от продаж, финансовые результаты, движение денежных средств и чистых активов сегмента по выпуску изделий из стекла приведены ниже:

	6 месяцев, закончив- шихся 30 июня 2002 года	12 месяцев, закончившихся 31 декабря 2005 года
Выручка от продаж	12,200	20,225
Операционные расходы	13,688	15,356
Обесценение активов	300	–
Убыток/прибыль от операционной деятельности	1,788	4,869
Затраты на финансирование	585	1,258
Убыток/прибыль до налогообложения	2,373	3,611
Налог	783	1,192
Убыток/прибыль после налогообложения	1,590	2,419
Денежные средства от операционной деятельности	765	5,670
Денежные средства от инвестиционной деятельности	(1,832)	(3,514)
Денежные средства от финансовой деятельности	1,639	1,338
Всего денежных средств	572	3,494
	на 30 июня	на 31 декабря

	2006 года	2005 года
Основные средства	35,637	39,119
Оборотные активы	1,020	7,375
Итого активы	36,657	46,494
Итого Обязательства	24,351	31,428
Чистые активы	12,306	15,066
Убыток в результате выбытия был определен следующим образом:		
Чистые активы проданные	12,306	
Реклассификация капитала		
– курсовая разница	354	
– гудвилл, ранее учтенный в составе капитала	1,245	
Выручка от продажи	12,946	
Убыток от выбытия	959	
Налог		
Убыток от выбытия после налогообложения	959	
Чистые притоки денежных средств от продажи определяются следующим образом:		
Выручка от продажи	12,946	
Вычет из нее: денежные средства и их эквиваленты, относящиеся к проданной дочерней компании	497	
Чистый приток денежных средств от продажи	12,449	

Примечание – Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность (из иллюстративной корпоративной финансовой отчетности 2006 г., ПрайсвогтерхаусКуперс)

Активы и обязательства компании Omikron (часть производственного сегмента и сегмента и оптовой торговли) были отнесены к категории «удерживаемые для продажи» после того, как 23 сентября 2006 года руководство и акционеры Группы утвердили решение о продаже компании Omikron компании Euravia.

Планируемая дата завершения сделки – май 2007 года.

	2006	2005
Денежные средства от операционной деятельности	300	190
Денежные средства от инвестиционной деятельности	(103)	(20)
Денежные средства от финансовой деятельности	(295)	(66)
Итого денежные потоки	(98)	104

В соответствии с этим методом предприятие представляет отчет о движении денежных средств, как если бы прекращенной деятельности не было.

Кроме того, в отчете о движении денежных средств или в примечаниях допустимо отдельное представление этих трех категорий с разбивкой категорий по отдельным лицевым счетам.

Не допускается представление всех денежных потоков от прекращенной деятельности в

одной строке по инвестиционной или по операционной деятельности.		
(а) Внеоборотные активы, классифицированные как удерживаемые для продажи		
	2006	2005
Группа выбытия, удерживаемая для продажи:		
- Основные средства	341	-
- Нематериальные активы	100	-
- Запасы	442	-
- Прочие оборотные активы	228	-
	1 111	-
Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи:		
- Основные средства	1 222	-
- Нематериальные активы	1 000	-
	2 222	-
Итого	3 333	-
(б) Обязательства, напрямую связанные с внеоборотными активами, удерживаемыми для продажи		
	2006	2005
Торговая и прочая задолженность	104	-
Прочие текущие обязательства	20	-
Резервы	96	-
	220	-
(с) Анализ результатов от прекращенной деятельности, и результатов от переоценки активов и группы выбытия. (Эти раскрытия также могут быть представлены в первичной финансовой отчетности).		
	2006	2005
Доходы	1 200	1 150
Расходы	(960)	(950)
Прибыль от прекращенной деятельности – до налогообложения	240	200

Налоги	(96)	(80)
Прибыль от прекращенной деятельности – после налогообложения	144	120
Прибыль / убыток от переоценки активов или группы активов для выбытия до налогообложения	(73)	-
Налог	29	-
Прибыль / убыток от переоценки активов или группы активов для выбытия после налогообложения	(44)	
Годовая прибыль от прекращенной деятельности	100	120

7. Вопросы для самоконтроля (с вариантами ответов)

1. Сфера применения МСФО (IFRS) 5 включает:

- (i) Классификацию, оценку и представление информации по активам, «удерживаемым для продажи».
- (ii) Классификацию и представление информации о прекращенной деятельности.
- (iii) Обесценение внеоборотных активов, удерживаемых и используемых.

- 1 i
- 2 ii
- 3 iii
- 4 i- ii

2. Активы, которые отвечают критериям классификации «удерживаемые для продажи», оцениваются по:

1. Балансовой стоимости.
2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Наименьшей величине из значений 1 и 2.
4. Наибольшей величине из значений 1 и 2.

3. В отношении активов, отвечающих критериям «удерживаемые для продажи», амортизация:

1. Прекращается.
2. Восстанавливается.
3. Относится на прекращенную деятельность.

4. Критерий «удерживаемые для продажи» применяется к:

1. Внеоборотным обязательствам.
2. Внеоборотным активам.
3. Капиталу.
- 4.оборотным активам.

5. Группа выбытия, которая являлась частью генерирующей единицы:

1. Становится отдельной генерирующей единицей.
2. Становится внеоборотным активом.
3. Игнорируется.

6. Твердое обязательство о приобретении – это соглашение, обязательное для обеих сторон, которое:

- (i) определяет все существенные условия, включая цену и сроки совершения операций.

(ii) предусматривает штрафные санкции за неисполнение, которые достаточно значительны для обеспечения высокой вероятности исполнения.

(iii) заключается с независимой стороной.

1. i
2. ii
3. iii
4. i- ii
5. i- iii

7. Возмещаемая стоимость актива – это:

1. «справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу».
2. стоимость от использования.
3. Наименьшая величина из значений 1 и 2.
4. Наибольшая величина из значений 1 и 2.

8. Актив, удерживаемый для продажи, должен быть:

- (i) Готов к немедленной продаже в его текущем состоянии.
- (ii) Вероятность его продажи должна быть высока.
- (iii) Руководство должно утвердить план о продаже этого актива.
- (iv) Руководство должно предпринимать активные действия для поиска покупателя.
- (v) Должны прилагаться активные усилия для продажи актива.
- (vi) Предполагаемый срок совершения продажи не должен превышать одного года от даты классификации.

(vii) Актив должен быть полностью амортизирован.

1. i
2. ii
3. iii
4. i- v
5. i- vi
6. i – vii

9. Когда банк приобретает внеоборотные активы или группу выбытия исключительно с целью их последующей продажи, он должен классифицировать эти активы или группу выбытия как «удерживаемые для продажи» по состоянию на дату приобретения только в том случае, если:

1. Выполняется требование о завершении продажи в течение одного года.
2. Покупатель определен.
3. Активы должны быть проданы по цене, превышающей стоимость чистых активов.

10. Если критерии классификации соблюдаются после отчетной даты, банк должен:

1. Классифицировать внеоборотный актив как «удерживаемый для продажи» в финансовой отчетности за отчетный период.
2. При соблюдении критериев после отчетной даты, но до даты утверждения финансовой отчетности раскрывать информацию в примечаниях.
3. Классифицировать в финансовой отчетности внеоборотные активы как «прекращенная деятельность».

11. Если группа выбытия, использование которой будет прекращено:

- представляет собой отдельное основное направление деятельности или географический сегмент;
- является частью единого плана выбытия отдельного основного направления деятельности или географического сегмента, или
- является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью перепродажи,

на дату, когда ее использование прекращается, банк должен представить результаты операции и сведения о движении денежных средств, относящихся к группе выбытия, как:

1. «Прекращенная деятельность»
2. «Деятельность, удерживаемая для продажи»
3. «Продолжающаяся деятельность».

12. Если вновь приобретенный актив является «удерживаемым для продажи», то он будет оцениваться по:

1. Цене приобретения.
2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Наименьшей величине из 1 и 2.
4. Наибольшей величине из 1 и 2.

13. Если активы или группа выбытия приобретаются в результате объединения компаний, они должны оцениваться по:

1. Цене приобретения.
2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Наименьшей величине из 1 и 2.

4. Наибольшей величине из 1 и 2.

14. Последующая переоценка: Резервы под складские запасы и сомнительные долги следует пересмотреть:

1. До переоценки группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
2. После переоценки группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Одновременно с переоценкой группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

15. Корректировка балансовой стоимости внеоборотных активов, которые перестают классифицироваться как «удерживаемые для продажи», отражается в:

1. Капитале.
2. Доходе от продолжающейся деятельности.
3. Доходе от прекращенной деятельности.

7.	4
8.	5
9.	1
10.	2
11.	1
12.	3
13.	2
14.	1
15.	2

8. Ответы на вопросы для самоконтроля

Вопрос	Ответ
1.	4
2.	3
3.	1
4.	2
5.	1
6.	5