

Тема 21. ПОРЯДОК ПЕРШОГО ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ

МСФЗ (IFRS) 1 «ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ»

Мета. Забезпечити підготовку фінансової звітності відповідно до МСФЗ таким чином, щоб перший комплект фінансової звітності компанії містив високоякісну інформацію:

- прозору з погляду користувачів;
- порівнянню для всіх періодів, стосовно яких вона надана;
- яка була б відправною точкою для перекладу обліку на міжнародні стандарти;
- витрати на підготовку якої не перевершували б її цінність (для користувачів).

Сфера застосування

Даний стандарт застосовується до:

1. Фінансової звітності, що вперше готується відповідно до МСФЗ;
2. Проміжної фінансової звітності, що надається згідно з МСБО 34 і стосовно до будь-якої частини періоду, для якого готується перший комплект фінансової звітності згідно з МСФЗ.

Визначення, застосовувані в стандарті

Перша фінансова звітність відповідна МСФЗ – перший річний комплект фінансової звітності, стосовно підготовки якого робиться чітка заява про повне дотримання МСФЗ.

Компанія, що застосовує МСФЗ уперше, – компанія, що готує першу фінансову звітність згідно з МСФЗ. Якщо чітка заява про повне дотримання МСФЗ уже робилася, то компанія не вважається такою, що застосовує МСФЗ уперше.

Вхідні залишки в балансі згідно з МСФЗ – баланс компанії станом на дату переходу на МСФЗ.

Попередні загальноприйняті принципи обліку (GAAP) – основа обліку, що використовувалася безпосередньо перед переходом на МСФЗ.

Звітна дата – кінець останнього періоду, стосовно якого підготовлена фінансова звітність (або проміжна фінансова звітність).

Дата переходу – початок найбільш раннього з періодів, щодо якого у фінансовій звітності представлена порівняльна інформація.

Доцільна собівартість – сума-замінник вартості або амортизованої вартості на зазначену дату.

Для компанії, фінансовий рік якої закінчується 31 грудня і яка подає звітність за 2005 р., дата переходу – це 1 січня 2004 р.

Етапи переходу на МСФЗ

Обліковий політики	Необхідно обрати облікову політику, згідно з МСФЗ. Стосовно всіх періодів, що подаються, повинні використовуватися однакові облікові політики, у тому числі – щодо вхідних залишків в балансу згідно з МСФЗ. Необхідно використовувати тільки МСФЗ, що діють на <i>звітну дату</i> (тобто на 31 грудня 2005 р.), з дотриманням усіх виключень із загальних правил, передбачених МСФЗ (IFRS) 1. Якщо новий МСФЗ (IFRS) дозволяє дострокове застосування, компанія, що застосовує МСФЗ уперше, має право, але не зобов'язана, застосовувати положення нового МСФЗ до вступу його в силу. Перехідні положення інших МСФЗ (IFRS) стосуються компанії, що вже застосовують МСФЗ. Вони не стосуються компанії, що застосовують МСФЗ уперше, за винятком припинення визнання фінансових активів і фінансових зобов'язань, а також обліку операцій хеджування згідно з МСБО 39.
----------------------------------	---

Вхідні залишки в баланс згідно з МСФЗ	Необхідно підготувати баланс на дату переходу (тобто розрахувати вхідні залишки балансу згідно з МСФЗ).
Оцінки	Оцінки щодо вхідних залишків в баланс, а також сум, що стосуються всіх інших періодів, представлених у фінансовій звітності згідно з МСФЗ, повинні робитися відповідно до міжнародних стандартів. Інформація, отримана після дати переходу яка стосується оцінок, що зроблені відповідно до національних правил (GAAP) як використовувалися раніше, для перегляду цих оцінок не використовуються, тобто вважаються подіями, які не відображаються в звітності (МСБО 10). Можливо, що МСФЗ зажадають від компаній зробити такі оцінки за станом на дату переходу, що не були потрібні раніше під час застосування національних правил обліку (GAAP) (напр., якщо останні не вимагали враховувати запаси по найменшій із сум: собівартості або чистій ціні продажу). Такі оцінки повинні відображати умови, що існували на дату переходу на МСФЗ. Ці ж принципи поширюються на оцінки стосовно порівняльно інформації за періоди, представлені в першому комплекті фінансової звітності згідно з МСФЗ.
Подання розкриття інформації	Подання розкриття інформації повинне відповідати вимогам МСФЗ (IFRS) 1. Порівняльна інформація повинна бути представлена стосовно хоча б одного попереднього періоду – МСФЗ (IAS) 1. Сумарні підсумки стосовно окремих даних не обов'язково повинні узгоджуватися з вимогами МСФЗ (IFRS) 1 до визнання й оцінки. Однак такі сумарні підсумки порівняльна інформація, підготовлена відповідно до національних правил обліку (GAAP), як раніше застосовувались, повинна бути чітко позначена як не відповідна МСФЗ. Крім цього, варто розкрити інформацію про <i>характер</i> основних коректувань, що потрібні були б для їхнього приведення у відповідність із МСФЗ

Вхідні залишки в балансі згідно з МСФЗ

Принципи визнання й оцінки	Визнанню підлягають всі активи зобов'язання, що відповідають критеріям визнання згідно з МСФЗ. Активи зобов'язання, що не відповідають критеріям визнання згідно з МСФЗ, не повинні бути визнані. Де необхідно, потрібно провести перекласифікацію статей на оборотні/необоротні зобов'язання/ власний капітал, як того вимагають МСФЗ. Усі визнані активи зобов'язання повинні оцінюватися відповідно до МСФЗ.
Виключення з вимог інших МСФЗ	МСФЗ (IFRS) 1 вимагає ретроспективного застосування всіх стандартів, що діють на дату підготовки фінансової звітності згідно з МСФЗ уперше, за деякими виключеннями для: • основних засобів (а також інвестиційно нерухомості нематеріальних активів); • об'єднання компаній; • винагород працівникам; • сукупно різнців від перерахування звітності з однієї валюти в іншу; • складних фінансових інструментів; • активів зобов'язань дочірніх асоційованих компаній, а також спільних підприємств.
Основні засоби	Оцінка деяких об'єктів, виходячи з первісної вартості, може вимагати не виправдано високих витрат засобів або зусиль, особливо якщо компанія давно не поновлювала реєстри основних засобів. Тому об'єкти основних засобів можуть оцінюватися за справедливою вартістю на дату переходу, що у такому випадку є «передбачуваною вартістю».

	Якщо компанія проводила переоцінку активів відповідно до національних правил обліку (GAAP) що раніше застосовувалися, результати переоцінки в цілому погоджуються з МСФЗ, тоді результат переоцінки можна використовувати як доцільну собівартість. Якщо компанія в зв'язку з тим або іншою подією (напр., виходом на фондовий ринок або приватизацією) проводила визначення справедливої вартості (або деяких) своїх активів зобов'язань, тоді справедлива вартість може використовуватися в якості доцільно собівартості на дату відповідно події.
Об'єднання компаній	<i>Вибір не застосовувати МСБО 22</i> Компанія, що застосовує МСФЗ уперше, не зобов'язана ретроспективно застосовувати МСФЗ 3 «Об'єднання компаній» стосовно об'єднань, що мали місце до дати переходу на МСФЗ. Однак, якщо компанія, що застосовує МСФЗ уперше, перераховує як-небудь з об'єднань що раніше мали місце відповідно до МСФЗ 3, усі наступні об'єднання теж повинні бути перераховані. <i>Наслідку незастосування МСБО 22 ретроспективно</i> Класифікація як придбання, зворотного придбання або об'єднання інтересів в фінансовій звітності, яка раніше подавалася відповідно до національних правил обліку (GAAP) залишається незмінною. Усі придбані активи і прийняті зобов'язання визнаються на дату переходу, за винятком: – деяких фінансових активів і фінансових зобов'язань, визнання яких припинено згідно з GAAP що раніше застосовувались (як вище); – активів, у т.ч. гудвілу, зобов'язань, що не були визнані в баланс компанії, покупця, за попередніми GAAP і не підлягали б визнанню згідно з МСФЗ у власному балансі компанії, що придбається. Вхідні залишки балансу згідно з МСФЗ не повинні включати статті, визнані згідно з попередніми GAAP такими, що не відповідають критеріям визнання активу або зобов'язання згідно з МСФЗ: Нематеріальний актив, що не відповідає критеріям визнання, установленим МСБО 38, релюкласифікуються (разом з належними йому нього вкладеними податками і частками меншості) як гудвіл; Всі інші зміни вносяться на нерозподілений прибуток. Активи і зобов'язання, наступна оцінка яких згідно з МСФЗ повинна здійснюватися на основі, вимірюється в первісно вартості (тобто справедливо вартості), підлягають включенню у вхідні залишки балансу згідно з МСФЗ, будучи оцінені виходячи з цих основ. Безпосередньо після об'єднання компаній балансів суми, розраховані відповідно до попередніх GAAP, беруться в якості доцільно собівартості згідно з МСФЗ за станом на дату об'єднання. Доцільна собівартість статті, не визнано згідно з національним GAAP, але яка підлягає визнанню відповідно до МСФЗ, не є нульовою. Ця сума в консолідованому балансі розраховується на основі, що запропонована МСФЗ при оцінці такої статті в ідентифікальному балансі компанії, що придбається. Стаття, включена відповідно до попередніх GAAP у гудвіл яка підлягає окремому визнанню згідно МСФЗ 3, залишається в складі гудвілу, якщо тільки МСФЗ не вимагають окремого визнання в ідентифікальній звітності компанії, що придбається. <i>Коректування гудвілу</i> Вхідний залишок гудвілу в першому балансі згідно з МСФЗ – це та ж величина, що була розрахована відповідно до попередніми національними правилами обліку (GAAP) на дату переходу, але після проведення наступних 3-х коректувань (де необхідно): 1. збільшення балансової вартості гудвілу на суму раніше включеного в звітність нематеріального активу, що не відповідає критеріям визнання МСФЗ; 2. коректування розміру винагороди, виплаченої в ході об'єднання компанії, яка відбулася раніше, з обліком умовної суми, у стосовно яких дозволені невизначеності до дати переходу на МСФЗ. Сума умовно винагороди повинна надаватися надійній оцінці, а виплата – бути ймовірною; 3. перевірка на зменшення корисності на дату переходу.

	Коректування щодо збитку в ід знецінення списуються на нерозподілений прибуток (або на резерв переоцінки, якщо це потрібно МСБО 36). Ніяких інших коректувань балансової вартості гудвілу на дату переходу не відбуваються. Виключення з консолідованої звітності Якщо дочірня компанія раніше не включалася в консолідовану звітність, балансова вартість її активів і зобов'язань коректується так, щоб вони показувалися по сумах, по яких ці активи і зобов'язання повинні були б бути включені в індивідуальну звітність дочірньої компанії згідно з МСФЗ. Доцільна собівартість гудвілу – це різниця між: – часткою материнської компанії в скоректованих балансових вартостях; – вартістю інвестиції в дочірню компанію відповідно до індивідуальної фінансової звітності материнської компанії за станом на дату переходу. Три причини, з яких дочірня компанія могла не бути включена в звітність групи відповідно до правил обліку (GAAP), які застосовувалися раніше: Згідно попередніх GAAP компанія не вважалася дочірньою, оскільки визначення дочірньої компанії базувалося на понятті власності, а не контролю. Раніше застосовані GAAP дозволяли не включати деякі дочірні компанії в консолідовану звітність (напр. у зв'язку з тим, що їхня основна діяльність істотно відрізняється від основної діяльності інших підприємств групи). Материнська компанія не готувала консолідовану звітність (оскільки відповідно до національного законодавства суб'єкт фінансової звітності повинний бути юридичною особою). Відкладений податок і частка меншості Оцінка відкладеного податку і частки меншості подібна до оцінки інших активів і зобов'язань.
Винагороди працівникам	На дату переходу чисте зобов'язання (або актив) з винагороди працівників оцінюється згідно з МСБО 19 <i>Винагороди працівникам</i>. Компанія, що застосовує МСФЗ уперше, має право визнати всі сукупні актуарні прибутки та збитки на дату переходу.
Сукупна різниця в ід перерахування звітності з однієї валюти в іншу	Усі коректування при перерахуванні фінансової звітності закордонних компаній можуть бути внесені на нерозподілений прибуток на дату переходу (тобто будь-який курсовий резерв, включений у власний капітал відповідно до національних правил обліку (GAAP), які раніше застосовувалися, списуються до нуля). Прибуток або збиток в ід наступного продажу закордонної компанії буде надалі скоректований з обліком тільки лише сукупної різниці в ід перерахування, що виникла після дати переходу на МСФЗ.
Складні фінансові інструменти	Роздільне відображення часткового і позикового компонентів складного фінансового інструмента згідно з МСБО IAS 32 не потрібно, якщо на дату переходу останній уже погашений.
Активи і зобов'язання дочірніх компаній	Дочірня компанія, що переходить на МСФЗ пізніше материнської компанії, має право відображати свої активи/зобов'язання в обліку по величинах, визначених на момент: – власного переходу на МСФЗ; або – підготовки консолідованої звітності материнської компанії при її переході на МСФЗ.
Обов'язки виключення з ретроспективного застосування	Поряд з необов'язковими виключеннями стандарт пропонує три обов'язкових, котрі стосуються: – припинення визнання фінансових активів і фінансових зобов'язань; – обліку при хеджуванні; і – оцінок. Припинення визнання фінансових активів і фінансових зобов'язань Компанія, що застосовує МСФЗ уперше, зобов'язана застосовувати вимоги щодо припинення визнання згідно з МСБО 39 <i>Фінансові інструменти: Визнання й Оцінка</i> перспективно з 1 січня 2001 р. (тобто з дати набрання чинності в силу МСБО 39). Облік при хеджуванні Порядок обліку при хеджуванні, що пропонується МСБО 39, повинний застосовуватися перспективно, починаючи з дати переходу. Це означає, що раніше застосовувані підходи до обліку операцій хеджування не підлягають ретроспективному переглядові.

Подання і розкриття інформації

Роз'яснення наслідків переходу на МСФЗ	Компанія зобов'язана роз'яснити, як перехід на МСФЗ вплинув на фінансову позицію, фінансовий результат і потоки коштів, що відображаються в звітності.
Узгодження	Щоб користувачі могли зрозуміти всі суттєві коректування балансу звіту про прибуток і збитки, необхідно: а) провести узгодження статей власного капіталу згідно з МСФЗ і попередніми правилами обліку (GAAP) на: – дату переходу; – на дату останнього періоду, для якого звітність була підготовлена відповідно GAAP, що раніше застосовувалися. <i>Тобто на 1 січня 2004 р. і 31 грудня 2004 р.;</i> б) узгодження прибутку/збитку, показаних відповідно до попередніх GAAP і згідно з МСФЗ в звіт про прибуток і збитки за останній період, коли застосовувався GAAP. <i>Тобто прибуток або збиток за рік, що закінчився 31 грудня 2004р.</i> В узгодженні необхідно розмежувати зміни в зв'язку з переходом на нову облікову політику і виправлення помилок. Вимоги МСФЗ 8 до розкриття інформації не застосовуються.
Інше розкриття інформації	Якщо звіт про рух грошових коштів був поданий відповідно до попередніх GAAP, необхідно роз'яснити суттєві коректування. Якщо як альтернативу оцінки за первісною вартістю компанії використовувати справедливую вартість як доцільну для будь-якого об'єкта основних засобів (інвестиційно-нерухомість або нематеріальних активів), для кожного такого статті необхідно розкрити: – суму відповідних справедливих вартостей; – сукупне коректування балансової вартості, розрахованої відповідно до попередніх GAAP