

Конспект Лекций

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА**

специальность 1-25 01 04

«Финансы и кредит»

Тема 1.
ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
(МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности»,
МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»)

1.	Финансовая отчетность и рынок.
2.	Основополагающие черты полезной бухгалтерской информации.
3.	Элементы финансовой отчетности.
4.	Измерение элементов финансовой отчетности, их изменение и отражение на счетах бухгалтерского учета.

1. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И РЫНОК.

Гармонизация это уменьшение различий между финансовой отчетностью разных стран, чтобы национальные правила не противоречили друг другу.

Стандартизация – применение единых правил учета для любой ситуации и любой страны. Роль этих стандартов играет МСФО.

Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности, и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

Согласно международным стандартам, пользователи финансовой отчетности группируются в соответствии с их потребностями следующим образом:

- **инвесторы** – определение того, стоит ли покупать, хранить или продавать свои акции, а также оценка возможностей предприятия по выплате дивидендов:

- **работники предприятия** – оценка рентабельности и стабильности предприятия; оценка способности работодателя по выплате заработной платы, пенсий, расширению рабочих мест;

- **заимодавцы** – оценка целесообразности предоставления займа; оценка возможностей своевременного получения процентов по займам и возврата займов;

- **поставщики** – определение способности предприятия своевременно оплатить счета. Торговые кредиторы, как правило, проявляют краткосрочный интерес к предприятию в отличие от заимодавцев;

- **покупатели** – оценка состояния предприятия, особенно в случае долгосрочных контрактов и отношений с предприятием;

- **государственные органы** – регулирование деятельности предприятия, выделение средств, определение политики налогообложения, определение национального дохода и получение других статистических показателей;

- **общественность** – опубликование информации о тенденциях развития предприятия, а также о масштабах его деятельности, включая количество работников и вклад предприятия в национальную экономику.

У каждого пользователя финансовой отчетности есть свои требования к ее содержанию.

Значение финансовой отчетности

1. Пользователи лучше могут оценить способность компании создавать денежные средства и их эквиваленты, если они располагают информацией о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании.

2. Информация полезна для прогнозирования денежных средств и их эквиваленты в будущем.

3. Информация нужна для определения будущих потребностей в заемных средствах.

4. Информация о ликвидности и платежеспособности необходима для определения способности компании выполнить в срок свои финансовые обязательства.

5. Информация относительно изменений в финансовом положении компании полезна для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности в течение отчетного периода и др.

Ликвидностью называется наличие денег в ближайшем будущем после вычета финансовых обязательств за период.

Платежеспособность – это наличие денег в более длительном промежутке времени для своевременного выполнения финансовых обязательств по мере наступления их сроков.

Информация о финансовом положении организации приводится в отчете о финансовом положении; информация о результатах деятельности – в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период; информация об изменении капитала и денежных средств организации – в отчете об изменениях в собственном капитале и отчете о движении денежных средств. В финансовой отчетности отражаются финансовые результаты прошлых событий.

Кроме того, финансовая отчетность также содержит примечания, т.е. дополнительные материалы и другую информацию, которая может раскрывать риски и неопределенности, влияющие на компанию, и любые ресурсы и обязательства, не отраженные в отчетности.

Финансовое положение компании раскрывается посредством представления информации о ее активах, обязательствах и капитале в отчете о финансовом положении; на финансовые результаты указывают данные о доходах и расходах, содержащиеся в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период; информация об изменениях в денежных средствах и их эквивалентах содержится в отчете о движении денежных средств (табл. 1.1).

Таблица 1.1 – Информация, содержащаяся в формах отчетности, для принятия пользователями управленческих решений

	Формы отчетности			
	Отчет о финансовом положении	Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период	Отчет об изменениях в собственном капитале	Отчет о движении денежных средств
Информация для при-	Экономические ресурсы компании.	Прогнозирование способности компании генерировать потоки	Инвестиционная, финансовая и операционная деятельность	Динамика чистых активов компании Изменения лик-

нения решений	Ликвидность и платежеспособность компании. Способность компании адаптироваться к изменениям окружающей среды.	денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы. Формирование суждения об эффективности, с которой компания могла бы использовать дополнительные ресурсы.	компании. Способность компании создавать денежные средства и их эквиваленты. Потребность компании в использовании этих денежных средств.	видности и платежеспособности компании. Эффективность управления денежными потоками.
---------------	---	---	--	--

2. ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ, ТРЕБОВАНИЯ К ИНФОРМАЦИИ, ОТРАЖЕННОЙ В ОТЧЕТНОСТИ

МСФО руководствуется при составлении МСФО общими принципами их подготовки. **Принципы подготовки и составления финансовой отчетности (концептуальные основы)** сформулированы в виде отдельного документа. Данный документ не является стандартом, не заменяет стандарты, не содержит требований и рекомендаций, обязательных для применения в бухгалтерском учете при подготовке и составлении бухгалтерской отчетности.

Принципы содержат:

1. Цели составления финансовой отчетности.
2. основополагающие принципы учета информации.
3. Качественные характеристики информации (требования к качеству информации).
4. Элементы финансовой отчетности.
5. Критерии признания элементов финансовой отчетности.
6. Виды оценок элементов финансовой отчетности.
7. Концепции капитала.

Принципы отражают общие подходы к содержанию МСФО.

Принципы составления финансовой отчетности подразделяются на две группы:

- 1) основополагающие допущения, на которых базируется финансовая отчетность;
- 2) качественные характеристики финансовой отчетности (требования).

Основополагающие допущения состоят из двух базовых принципов учета: учет по методу начисления и непрерывность деятельности компании (табл. 1.2).

Таблица 1.2 – Основополагающие допущения, лежащие в основе формирования финансовой отчетности по МСФО

Метод начисления	Метод непрерывности деятельности
Результаты хозяйственных операций и прочих событий признаются в бухгалтерском учете по мере их совершения (а не тогда, когда получены или выплачены денежные средства или их эквиваленты) и включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым относятся.	Предполагается, что компания имеет намерение работать в обозримом будущем и не будет необходимости ее ликвидации или существенного сокращения масштабов деятельности. Если же такое намерение отсутствует или необходимость существует, то финансовая отчетность должна составляться по другим правилам, подлежащим рас-

Применение принципа начисления означает, что на каждую отчетную дату производится начисление соответствующих доходов и расходов компании

крытию.

При ожидании прекращения деятельности компании, в случае ее банкротства отчетность должна быть составлена исходя из предположения, что все активы компании будут проданы по ликвидационной стоимости.

Требования к качеству информации:

- 1) уместность;
- 2) существенность;
- 3) надежность;
- 4) понятность;
- 5) сопоставимость;
- 6) правдивость;
- 7) преобладание содержания над формой;
- 8) нейтральность;
- 9) осмотрительность;
- 10) полнота;
- 11) своевременность;

Уместной считается информация, влияющая на экономические решения пользователей, помогающая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждающая или исправляющая прошлые оценки. На уместность информации существенное влияние оказывает ее **существенность**. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономическое решение пользователя. Каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы включают в состав более крупных статей аналогичного назначения.

Информация считается **надежной** в случае, если в ней нет существенных ошибок. Залогом надежности информации является соблюдение следующих условий при ее раскрытии: правдивое представление, преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота, существенность.

Понятность означает доступность информации для пользователя, имеющего достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучить информацию с должным старанием.

Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть **сопоставимой** во времени и сравнимой с информацией других компаний. Это позволяет проследить тенденции в финансовом положении компании и результатах ее деятельности.

Информация представлена **правдиво**, если достигнуто соответствие между фактом хозяйственной деятельности или событием, с одной стороны, и его квалификацией и оценкой в бухгалтерской отчетности, с другой.

Условие преобладания содержания над формой означает, что хозяйственные операции компании должны отражаться в учете и представляться в финансовой отчетности в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только с их юридической формой.

Нейтральность информации означает ее непредвзятость. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата.

Осмотрительность – это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, которые необходимы в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности, так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены.

Согласно «Принципам» МСФО информация в финансовой отчетности, чтобы быть надежной, должна быть **полной** с учетом ее существенности и затрат на ее получение. Пропуск или недостаток данных может сделать информацию ложной и дезориентирующей, а, следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.

Своевременность. Суть этого фактора, ограничивающего уместность и надежность информации, заключается в том, что в случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Поэтому необходимо сбалансировать относительные достоинства своевременности с представлением надежной информации.

3. ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.

Элементы финансовой отчетности – это статьи отчетности, характеризующие финансовое положение и финансовые результаты деятельности компании. Формирование финансовой отчетности в конечном счете сводится к выявлению и отражению в ней соответствующих элементов. В соответствии с концепцией Совета по МСФО выделяют 5 элементов финансовой отчетности. Их также подразделяют на: отражающие финансовое положение компании (1-3 – отражаются в отчете о финансовом положении) и отражающие финансовые результаты деятельности компании (4-5 – отражаются в о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период).

1. активы;
2. обязательства;
3. собственный капитал;
4. доходы;
5. расходы.

Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем.

Обязательства – это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду. Между текущими и будущими обязательствами необходимо провести различие. Решение руководства компании приобрести активы в будущем периоде само по себе не ведет к возникновению текущего обязательства.

Капитал – это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Доход – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, что выражается в уменьшении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Активы состоят: из недвижимости, оборудования и др. объектов основных средств, имущество, полученное по договору аренды, инвестиции в дочерние и др. организации, финансовые вложения, включая долгосрочную дебиторскую задолженность, права, патенты, товарные знаки и др. нематериальные активы; запасы ТМЦ и авансированные расходы будущих периодов, ликвидные ценные бумаги и текущая дебиторская задолженность, денежная наличность, включая деньги на счетах в банках.

К обязательствам относятся: долгосрочные и др. долговые обязательства, краткосрочные займы и банковские кредиты, кредиторская задолженность поставщикам, различным физическим и юридическим лицам, резервы предполагаемых ассигнований, планируемые пенсионные выплаты и иные обязательства.

Собственный капитал – остаточная доля участия владельцев в активах компании после вычетов всех ее обязательств.

Капитал компании может **увеличиваться** в результате:

- выпуска новых долевых инструментов;
- дополнительных вкладов собственников;
- реинвестирования чистой прибыли;
- переоценки долгосрочных активов в результате роста их справедливой стоимости.

Капитал компании может **уменьшаться** в результате:

- выплат собственникам (например, дивидендов);
- выкупа собственных акций;
- чистых убытков;
- переоценки долгосрочных активов в результате падения их справедливой стоимости.

Доходами признаётся приращение экономических выгод в течении отчетного периода, происходящее в форме притока в следствии увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами владельцев.

Расходами признается уменьшение экономических выгод в течении отчетного периода, происходящее в форме оттока или амортизации активов в следствии увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между владельцами.

Основное бухгалтерское уравнение отражает взаимосвязь активов, обязательств, собственного капитала на определенный момент времени.

$$\text{АКТИВЫ}=\text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА}+\text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ}$$

Если в данное равенство на начало и на конец отчетного периода внести доходы и расходы, то получится форма равенства, отражающая взаимосвязь пяти основных элементов отчетности на определенный момент.

$$\text{АКТИВЫ}=\text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА}+\text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ}+(\text{ДОХОДЫ}-\text{РАСХОДЫ})$$

Данный вид основного бухгалтерского уравнения отражает взаимосвязь отчета о финансовом положении и отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период. Результат отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период – это **чистая прибыль**, представляет собой разницу между доходами и расходами за отчетный период, которая является основной причиной изменения собственного капитала.

Величина собственного капитала за отчетный период может изменяться не только за счет доходов и расходов, но и за счет инвестиций и изъятий собственников, а также за счет доходов и расходов, напрямую относимых на собственный капитал (например: переоценка основных средств)

Внеся все эти элементы в основное бухгалтерское уравнение, получим содержание отчета об изменениях капитала.

Статическое балансовое уравнение: $A = O + K$

A – актив

O – обязательства

K – Капитал

Динамическое балансовое уравнение:

$$A = O + K + Д - P + \text{Влож. собств.} - \text{Изъятия собств.}$$

Вложения собственников – это взносы акционеров, учредителей в уставный капитал;

Изъятия собственников – это выплаты акционерам, учредителям, связанные их выходом из участия в капитале организации.

Признание элементов финансовой отчетности – это процесс включения элементов в отчет о финансовом положении или отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период. Все элементы отражаются в финансовой отчетности только тогда, когда они **удовлетворяют критерию признания**. Элемент должен признаваться в отчетности при выполнении следующих условий:

1. Путем признания. Признание – это включение элемента в отчет о финансовом положении или в отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период (принятие к учету).

2. Путем раскрытия. Раскрытие – сообщение информации без изменения в отчете о финансовом положении или отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период (в виде примечаний)

Объект признается, если подходит под определение одного из элементов и отвечает двум условиям признания:

1. Существует вероятность (вероятность более 50%) что любая экономическая выгода, связанная с объектом, будет получена или утрачена.

2. Надежная оценка. Экономическая выгода может быть оценена, которую можно определить по первичным документам, первичным затратам, или проведена независимая оценка и т.д. Если нет надежной оценки, то объект признаваться не будет. Поэтому:

Активы – признаются только тогда, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод и стоимость актива может быть надежно оценена и измерена.

Обязательства – отражаются, когда существует вероятность будущего оттока ресурсов, предусматривающих экономические выгоды, в результате погашения существующего обязательства и величина такого погашения может быть надежно измерена.

Доходы – отражаются в отчетности, когда увеличение будущих экономических выгод, связанное с уменьшением актива или увеличением обязательства, может быть надежно измерено. Признание дохода происходит одновременно с увеличением актива или уменьшением обязательства.

Расходы – отражаются в отчетности, когда уменьшение будущих экономических выгод, связанное с уменьшением актива или увеличением обязательств, может быть надежно измерено. Признание расходов приводит к одновременному признанию уменьшения активов или увеличению обязательств. МСФО указывают, что при отражении расходов обычно действует правило соответствия, т.е. расходы признаются в том периоде, когда признаются и доходы.

4. ИЗМЕРЕНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ИХ ОТРАЖЕНИЕ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.

Количественное измерение активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности осуществляется в денежном выражении. Элементы, не имеющие стоимости, не поддающиеся денежному измерению, не могут быть отражены в бухгалтерском учете и внесены в отчетный бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Количественное измерение (оценка) представляет собой методику определения денежной суммы, по которой хозяйственные операции, факты и события заносятся в регистры бухгалтерского учета и обобщаются в финансовой отчетности. Для этого необходимо выбрать денежную единицу и метод количественной оценки объектов учета. При составлении финансовой отчетности по МСФО применяется любая валюта, принятая в местах, куда представляется такая отчетность.

Концепция МСФО указывает на возможность использования 5 методов оценки в зависимости от требований конкретных стандартов или условий:

1. Первоначальная (фактическая) стоимость;
2. Текущая (восстановительная, переоцененная) стоимость;
3. Стоимость реализации;
4. Справедливая стоимость;
5. Текущая дисконтированная стоимость;

Первоначальная стоимость, называемая в литературе исторической стоимостью или фактической стоимостью, представляет выражение стоимостного количественного значения того или иного объекта бухгалтерского учета на основе факти-

ческой суммы денежных средств, их эквивалентов, заплаченных при его приобретении или начисленных при его изготовлении собственными силами. Если объект приобретен в обмен на другие активы, его первоначальная стоимость определяется по стоимости этих других активов, переданных продавцу в ходе обменной операции. В первоначальную стоимость могут быть включены транспортные и любые иные расходы, связанные с приобретением данного объекта.

Обязательства оцениваются по сумме начисленных либо полученных денежных средств, их эквивалентов и иных выгод, приобретаемых в обмен на обязательство или ожидаемых выплат при нормальном ходе дел, которые необходимы для погашения обязательства, например, налогов, заработной платы и т.п.

Текущая стоимость, которую мы привыкли называть восстановительной (переоцененной), представляет количественное выражение денежных средств или их эквивалентов, которое пришлось бы выплатить в данный момент при необходимости замены данного объекта имущества новым.

Обязательства оцениваются по текущей стоимости, которая представляет собой не дисконтированную сумму денежных средств, их эквивалентов, которая необходима для их погашения в данный момент.

В качестве текущей стоимости чаще всего используют рыночную стоимость объектов либо их аналогов. В сложных случаях – экспертную оценку, основанную на изучении рыночной конъюнктуры и иных факторов.

Стоимость реализации (погашения) составляет сумму денежных средств или их эквивалентов, за которую тот или иной объект активов (имущества) может быть продан на рынке в ходе обычной коммерческой операции. Иначе говоря, это цена продажи объекта за вычетом торговых издержек. Стоимость реализации позволяет определить величину упущенной выгоды в случае, если данный объект не будет продан. Стоимость реализации определяется также при наступлении срока ликвидации объекта.

Справедливая стоимость – это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. В последние годы справедливая стоимость все чаще применяется для оценки активов, в особенности долгосрочных, в отчетном бухгалтерском балансе с отражением разницы в отчете о прибылях и убытках.

Определение термина «справедливая стоимость» весьма идеализировано. Оценить и признать справедливую стоимость на практике не так просто, существенное влияние оказывает и субъективный подход. МСФО указывают, что наилучшие условия для оценки справедливой стоимости создает наличие активного рынка, на котором совершаются регулярные сделки с однородными товарами, в любое время можно найти продавца и покупателя, желающих совершить сделку, информация о ценах доступна всем заинтересованным лицам. Отсутствие активного рынка затрудняет определение справедливой стоимости. МСФО допускают применение некоторых альтернативных методик расчета справедливой стоимости, что иногда чревато искажениями отчетности. Например, случай недавнего банкротства одной компании в результате финансового мошенничества показал, что ее руководство выводило справедливую стоимость некоторых активов на основе значительно за-

вышенной цены, по которой совершало сделки с одним из своих филиалов.

Текущая дисконтированная стоимость, которую также называют приведенной стоимостью, представляет собой дисконтированную стоимость чистого притока денежных средств, который будет создан данным активом при нормальных условиях хозяйственной деятельности. Иначе говоря, это дисконтированная величина будущих денежных поступлений (их эквивалентов), которые может принести реализация данного имущества в ходе обычной коммерческой операции.

Таблица – Методы оценки для измерения элементов финансовой отчетности

Метод оценки	Содержание метода при оценке	
	активов	обязательств
Первоначальная (историческая) стоимость (фактическая стоимость приобретения)	Сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченная в момент приобретения актива (МСБУ (IAS) 2 «Запасы», МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы»).	Сумма, полученная в обмен на обязательство. В некоторых случаях (например, налог на прибыль) это сумма Денежных средств, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел.
Текущая стоимость (восстановительная, переоцененная стоимость)	Сумма, которую нужно было бы уплатить, если бы такой же или аналогичный актив приобретался сейчас.	Дисконтированная сумма, требуемая для погашения обязательства в настоящий момент времени.
Реализуемая стоимость (цена погашения)	Сумма, которую можно получить в настоящее время от продажи актива в нормальных условиях (МСБУ (IAS) 2 «Запасы»).	Дисконтированная сумма, которую предполагается потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.
Приведенная (дисконтированная) стоимость	Текущая дисконтированная стоимость будущих чистых денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел.	Текущая дисконтированная стоимость будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе (МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»).

Бухгалтерские счета классифицируются по следующим направлениям:

- 1) Классификация счетов в разрезе элементов, составляющих основное бухгалтерское уравнение.
- 2) Разделение счетов на группы реальных, номинальных и смешанных счетов
- 3) Классификация счетов на основе форм финансовой отчетности.

Классификация счетов в разрезе элементов, составляющих основное бухгалтерского уравнения.

План счетов базируется на основании общей классификации счетов, которая основывается на основном бухгалтерском уравнении.

Поэтому в плане счетов будет, как минимум пять групп счетов:

- 1) счета активов
- 2) счета обязательств
- 3) счета собственного капитала
- 4) счета доходов

5) счета расходов.

Счета активов предназначены для учета видов имущества, которым располагает организация и которое находится в обороте: денежные средства в банке, счета к получению, векселя к получению, торговые товарные запасы, запасы товарно-материальных ценностей, земля, здания, сооружения, мебель, производственное оборудование и др.

Счета к получению предназначены для учета сумм краткосрочной дебиторской задолженности организаций по отношению к данному предприятию.

Векселя к получению также отражают дебиторскую задолженность, однако векселями оформляют долговые обязательства, однако кроме номинальной стоимости, вексель содержит и определенную фиксированную накидку или проценты.

Счета торговые товарные запасы предназначены для учета стоимости товаров, приобретенных с целью их дальнейшей перепродажи.

Счета запасы товарно-материальных ценностей предназначены для учета сырья, материалов, полуфабрикатов, запасных частей, которые приобретались с целью дальнейшей переработки или для производства из них готовой продукции.

Счета обязательств используются для отражения различных видов кредиторской задолженности и долговых обязательств перед другими организациями, банками, бюджетом, работниками, органами социального и медицинского страхования.

К этой группе относятся счета: счета к оплате, векселя к оплате, облигации к оплате и др. Счета к оплате предназначены для учета краткосрочной кредиторской задолженности перед поставщиками (последующая оплата). Векселя к оплате и облигации к оплате применяются для учета долгосрочных кредиторских обязательств, а также и процентов причитающимся по ним.

Счета собственного капитала характеризуют размер участия собственников в финансировании имущества. Количество и состав счетов зависят от формы собственности. К этой группе счетов относятся счета: именной капитал конкретного собственника, дополнительные инвестиции собственника, акционерный капитал, накопленная прибыль, изъятия капитала собственником и др.

Именной капитал конкретного собственника предназначен для отражения первоначального размера инвестиций, сделанных собственником в данное предприятие.

Акционерный капитал – отражается первоначальная общая стоимость инвестиций, которые были сделаны владельцами акций. Эта стоимость соответствует сумме номинальных стоимостей акций.

Дополнительные инвестиции собственника – для отражения сумм дополнительного капитала, которые были сделаны собственником в данное предприятие в отчетном периоде.

Изъятия капитала собственником – счет служит для отражения сумм, которые были изъяты собственником из оборота предприятия за определенный период времени.

Накопленная прибыль – счет предназначен для отражения прибыли организации, которая не была распределена между акционерами. Остаток по этому счету

характеризует величину дополнительного капитала, помещенного акционерами в оборот предприятия.

Счета доходов отражают стоимость доходов, полученных предприятием от продажи готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, от реализации зданий, сооружений, оборудования, акций, доходы, полученные в виде дивидендов на инвестиции, сделанные в ценные бумаги (акции, облигации), доходы в виде процентов за предоставление отсрочки платежа и др. Доходы, полученные от реализации продукции, работ, услуг называют операционными.

К этой группе счетов относят: доходы от реализации продукции (продажи), доходы от реализации работ, услуг, доходы, полученные в виде процентов за предоставленные ссуды, доходы от сдачи имущества в аренду, дивиденды полученные и др.

Счета расходов. Под расходами понимаются все те затраты ресурсов, в результате которых стало возможно получение в отчетном периоде определенных доходов.

Каждое предприятие в силу специфики своей деятельности потребляет различные виды материальных и финансовых ресурсов и поэтому использует массу различных счетов.

К этой группе относятся счета: стоимость реализованных товаров по закупочным ценам, затраты сырья и материалов, затраты на рекламу, затраты по процентам, начисленным и предназначенным к оплате за полученную отсрочку платежа, расходы на персонал, расходы на амортизацию, арендные услуги оплаченные, транспортные расходы, закупки товарно-материальных ценностей, страховые расходы, проценты по кредитам банка уплаченные и др.

Разделение счетов на группы реальных, номинальных и смешанных счетов - такая классификация применяется для того, чтобы выделить временные различия, присущие счетам различных групп основного балансового уравнения.

К реальным счетам относят счета для учета активов, финансовых обязательств, капитала собственника.

Эти счета имеют сальдо в конце отчетного периода и отражаются в отчетном бухгалтерском балансе.

К номинальным счетам относятся счета доходов и расходов, которые составляют основу отчета о прибылях и убытках. Эти счета подчеркивают периодичность, текучесть, ограниченность рамками определенного времени, в течение которого имели место продажи продукции и соответствующие им затраты ресурсов.

Смешанные счета несут в себе элементы постоянства и временности. Например, счет страховые услуги.

Классификация счетов на основе форм финансовой отчетности - согласно этому классификационному признаку, вся совокупность бухгалтерских счетов подразделяется на 2 группы.

1) счета отчета о финансовом положении

2) счета отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период.

К первой группе относят счета отчета о финансовом положении – счета активов, финансовых обязательств, капитала собственника.

Счета активов и обязательств подразделяются на краткосрочные и долгосрочные.

К краткосрочным активам относятся виды имущества, которые находятся в обороте до 1 года. К ним относят счета: денежные средства, счета к получению, векселя к получению, торговые товарные запасы, страховые услуги (предоплата), арендные услуги (предоплата), канцелярские принадлежности, облигации, акции и т. д. (краткосрочные активы наиболее ликвидны).

К долгосрочным относятся те виды имущества, которые используются на предприятии длительный период времени обычно более года. Это счета: земля, здания, сооружения, оборудование и др.

К краткосрочным финансовым обязательствам относятся те виды кредиторской задолженности, которые имеют короткий срок погашения (до 1 года). К этим счетам относят: счета к оплате, векселя к оплате, краткосрочные кредиты банков и др.

К долгосрочным обязательствам относятся виды кредиторской задолженности, имеющие срок погашения более 1 года: долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы.

Счета капитала собственника. К этой группе счетов относятся счета: именной капитал конкретного собственника, дополнительные инвестиции собственника, акционерный капитал, накопленная прибыль, изъятия капитала собственником и др.

Ко второй группе относятся счета, отражаемые в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период:

- 1) счета раздела доходов
- 2) счета раздела расходов
- 3) счета финансовых результатов.

К счетам раздела финансовых результатов относят: валовая прибыль, операционная прибыль, прибыль подлежащая налогообложению, прибыль подлежащая распределению по дивидендам и др.

Тема 2.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 1 «Первое применение МСФО»)

1.	Состав финансовой отчетности, объединение статей, период и сроки представления.
2.	Отчет о финансовом положении.
3.	Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период.
4.	Отчет об изменениях в собственном капитале.
5.	Примечания к финансовой отчетности.
6.	Завершение учетного цикла в трансформационной таблице.

1. СОСТАВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ОБЪЕДИНЕНИЕ СТАТЕЙ, ПЕРИОД И СРОКИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ.

Порядок подготовки и представления финансовой отчетности определяются МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Согласно стандарту, организации, которые будут составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО, должны обеспечить соответствие данной отчетности каждому применяемому к ней стандарту, включая все требования по раскрытию информации. Отклонения от требований допускаются в исключительных случаях и должны содержать четкие пояснения.

Стандарт МСБУ (IAS) 1 устанавливает:

- общие положения по представлению финансовой отчетности;
- рекомендации по структуре финансовой отчетности;
- минимальные требования к информации, которая должна содержаться (быть раскрыта) в финансовой отчетности.

Общие положения по представлению финансовой отчетности

Согласно МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» финансовая отчетность должна содержать следующие компоненты:

- отчет о финансовом положении (отчет о финансовой позиции, бухгалтерский баланс);
- отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период (отчет о совокупном доходе);
- отчет об изменениях в собственном капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснительные примечания к отчетности.

Для обеспечения справедливости представления и выполнения требований стандартов МСФО предприятие должно разрабатывать **соответствующую учетную политику**. В которой должны быть закреплены соответствующие принципы, основы, ограничения, правила, используемые для подготовки и представления финансовой отчетности.

Вид информации	Необходима для:	Вид отчетности
Информация о финансовом положении	Оценки экономических ресурсов; оценки финансовой структуры компании; оценки ликвидности и платежеспособности; оценки способности компании адаптироваться к изменениям окружающей среды	Отчет о финансовом положении
Информация о результатах деятельности	Оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые компания будет контролировать в будущем; прогнозирования способности компании создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы; формирования суждения об эффективности использования потенциальных ресурсов	Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период
Информация об изменениях в финансовом положении компании	Оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности; оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты; оценки потребностей компании в денежных средствах	Отчет о движении денежных средств

В соответствии с МСБУ (IAS) 1 при подготовке финансовой отчетности необходимо придерживаться принципа продолжающейся деятельности и принципа начислений.

В стандарте определены требования:

- постоянства представления и классификации статей отчетности;
- отдельного представления существенных статей (несущественные статьи могут быть объединены);
- правила взаимозачета статей.
- представления сравнительной информации за предшествующий период, т.е. представление данных за 2 периода: отчетный и предшествующий.

В МСБУ (IAS) 1 указано, что каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы должны объединяться. Принято считать, что статьи, превышающие 5% к общему итогу относятся к существенным.

Статьи активов, обязательств, доходов и расходов не подлежат зачету. И отражаются отдельными статьями.

Взаимозачет возможен, если:

- МСФО требуют и разрешают;
- или эти статьи определяются как несущественные.

Статьи отчета о финансовом положении отражаются по нетто стоимости (например: основные средства и нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости).

Отчетным периодом для финансовой отчетности признается календарный год. Начало отчетного периода может быть определено с 1-го числа любого месяца года. Внутригодовая отчетность по кварталам и месяцам, любым другим временным интервалам считается промежуточной и представляется пользователям по решению руководства организации или по другим причинам.

Стандарт не запрещает установление отчетного периода продолжительнее либо короче календарного года, например, продолжительностью 52 полных недели либо

продолжительностью в полгода, в связи с изменением отчетной даты. В примечаниях к финансовой отчетности обязательно нужно указать причину изменения продолжительности отчетной даты и предупредить пользователей, что сравнительные суммы предшествующих отчетных периодов не сопоставимы с данными последнего периода.

Стандарт определяет порядок составления отчетности отдельной организации и сводной отчетности группы организаций и не применяется в отношении сокращенной промежуточной отчетности. Он применяется ко всем типам организаций и компаний (включая банки, страховые компании).

Каждый отчет должен содержать:

- название и фирменное обозначение организации;
- количество организаций, при составлении консолидированной отчетности;
- сведения об отчетной дате, на которую составляется баланс, об отчетном периоде при составлении др. отчетов;
- отчетную валюту с указанием единицы измерения.

Международные стандарты не требуют использования унифицированного формата каждого отчета, а лишь регламентируют содержание информации этих отчетов.

Стандарт устанавливает предельный срок составления и предоставления отчетности в соответствии с законодательством. Согласно МСБУ (IAS) 1 в целях обеспечения своевременности представления информации внешним пользователям финансовая отчетность должна быть опубликована в течение 6 месяцев с даты составления отчетности.

При переходе организаций на МСФО и первом представлении финансовой отчетности руководствуются МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО».

Первой отчетностью, является первая годовая финансовая отчетность, которую представляет организация, заявившая о соответствии ее МСФО. При этом, согласно МСБУ (IAS) 1 и МСФО (IFRS) 1 в отчетности должны быть представлены сравнительные данные за один или несколько отчетных периодов. Эти данные пересчитываются в соответствии с требованиями МСФО. Однако если пересчет этих данных окажется очень трудным для организации она может частично или полностью отказаться от представления сравнительной информации.

Важным для организации является определения даты перехода к МСФО. Все требования МСФО будут применяться, начиная с этой даты. Например: отчетность будет представляться на 1 января 2022 г. То сравнительные данные, могут представлены за год с 1 января 2021 г., тогда датой перехода к МСФО будет являться 1 января 2021 г.

Входящий отчет о финансовом положении по международным стандартам составляется на дату перехода к МСФО. В нем необходимо:

- признать все активы и обязательства;
- произвести переклассификацию статей и переоценить их в соответствии с требованиями МСФО;
- не применять МСФО прошлым событиям, даже если к составлению входящего баланса они стали известными.

Учетная политика по МСФО должна предусматривать единый порядок отражения информации во входящем и во всех последующих периодах. При этом учетная политика должна отвечать требованиям каждого стандарта, досрочное применение которых разрешается. Поэтому учетная политика может значительно отличаться от действующей до перехода на МСФО.

Особое внимание уделяется оценки активов и обязательств. Для оценки основных средств, нематериальных активов может применяться справедливая стоимость либо первоначальная, рассчитанная в соответствии с МСФО и скорректированная на изменение индекса цен.

2. ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

Отчет о финансовом положении (Бухгалтерский баланс) – это финансовый отчет, отражающий финансовое состояние организации на определенную дату.

Отчет о финансовом положении обобщает и отражает количественную информацию о трех важнейших элементах финансовой отчетности: активах, обязательствах и капитале организации.

Стандарт предусматривает минимальное число линейных статей отчета о финансовом положении, раскрывающих эти элементы.

Активы	Обязательства	Капитал
Основные средства	Торговая и другая кредиторская задолженность	Акционерный капитал
Нематериальные активы	Налоговые обязательства	Доля меньшинства (доля неконтролирующих акционеров)
Финансовые активы	Долгосрочные процентные обязательства	Нераспределенная прибыль (убыток)
Инвестиции, учтенные по методу долевого участия;	Резервы (оценочные обязательства)	Резервный капитал
Биологические активы		
Запасы		
Торговая и другая дебиторская задолженность;		
Денежные средства и их эквиваленты;		
Отложенные налоговые активы		

Основные средства – это материальные активы, которые отвечают двум требованиям: используются в деятельности компании для производства или продажи товаров (услуг), для сдачи в аренду другим компаниям или в административных целях; и предполагаются к использованию на протяжении более одного года (долгосрочные активы).

Нематериальные активы – это объекты, отвечающие следующим условиям: существует высокая вероятность того, что компания получит связанные с данным активом будущие экономические выгоды (получение будущих доходов или снижение затрат на производство и (или) реализацию продукции); и себестоимость данного актива может быть надежно измерена.

Финансовые активы подразделяются на четыре основные категории:

- финансовые активы, предназначенные для торговли;
- инвестиции, удерживаемые до погашения;
- займы и дебиторская задолженность, предоставленная компаниям;
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

Инвестиции, учтенные по методу участия, – это активы, инвестированные в другие компании с целью получения будущих экономических выгод.

Запасы – это объекты активов, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности либо находящиеся в производственном процессе для последующей продажи или при предоставлении услуг в виде сырья и материалов, потребляемых в производственном процессе.

Торговая и иная дебиторская задолженность выделяется в отдельную категорию, если она включает денежные средства, товары или услуги, переданные непосредственно дебитору (покупателю, клиенту, заемщику и т.п.). Если займы или дебиторская задолженность предоставлены компанией с целью их переуступки в самое ближайшее время или в краткосрочной перспективе, то они классифицируются как предназначенные для торговли. Если займы или дебиторская задолженность не были предоставлены самой компанией, а были получены в результате переуступки прав требования по ним, то в зависимости от конкретной ситуации они могут быть идентифицированы как финансовые инструменты, либо удерживаемые до погашения, либо имеющиеся в наличии для продажи, либо предназначенные для торговли.

Денежные средства и их эквиваленты. Денежные средства – это кассовая наличность и депозиты до востребования. Эквиваленты денежных средств – краткосрочные (три месяца или менее до даты погашения), высоколиквидные инвестиции, свободно обратимые в известные суммы денежных средств, подверженные незначительному риску изменения их ценности.

Торговая и иная кредиторская задолженность – это часть обязательств компании, возникающих в результате договорных отношений, которые требуют уплаты денежных средств или передачи иных активов компании другим компаниям и организациям, например: кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам; кредиторская задолженность по авансам, полученным за товары, работы, услуги; задолженность по векселям, выданным различным контрагентам; расчеты со связанными сторонами; прочие.

Налоговые обязательства и требования включают отложенные налоговые обязательства, т.е. суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. Отложенные налоговые требования – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущем в отношении: вычитаемых временных разниц; перенесенных на будущий период непринятых налоговых убытков; перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

Резервы – это обязательства компании произвести определенные расходы в будущем, которые на данный момент не были оплачены, отфактурованы или формально согласованы с контрагентом. Признание резерва имеет место, если одновременно удовлетворяются три условия: вследствие определенного события в прошлом существует некая обязанность компании; с высокой вероятностью можно утверждать, что исполнение этой обязанности повлечет отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды; данная обязанность может быть оценена в денежном выражении с достаточной степенью надежности.

Долгосрочные процентные обязательства возникают в результате поступления активов в компанию на срок, превышающий 12 месяцев, вследствие чего возникают расходы (уплата процентов и т.п.) или требуется возврат или выкуп по окончании действия договора (облигационные займы, финансовая аренда и т.п.).

Доля меньшинства – это часть акционерного капитала дочерних компаний, не принадлежащая материнской компании. В соответствии с МСФО доля меньшинства отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельно от обязательств и капитала материнской компании.

Выпущенный капитал и резервы состоят:

- а) из стоимости обыкновенных и привилегированных акций (дающих их владельцам определенные права в отношении компании);
- б) эмиссионного дохода;
- в) резервов, созданных за счет чистой (нераспределенной в дивиденды) прибыли, предназначенных для различных целей, определенных законодательными и (или) уставными положениями;
- г) нераспределенной (капитализированной) чистой прибыли.

Способ представления статей также может быть различным:

- статьи отчета о финансовом положении могут располагаться в виде таблицы: активы слева, а обязательства и собственный капитал – справа. Такую форму баланса называют **формой счета**.

- в виде списка – статьи активов, обязательств и собственного капитала расположены в определенной последовательности – **формой отчета**.

- статьи отчета о финансовом положении могут быть сгруппированы таким образом, что суммарная величина активов будет равняться суммарной величине обязательств и собственного капитала – **балансовый формат**.

- статьи могут располагаться так, когда разница между величиной активов и величиной обязательств будет равна величине собственного капитала – **капитальный формат**.

Форма отчета о финансовом положении не является обязательной, но в любой форме следует раскрывать суммы, погашение или возмещение которых ожидается более чем через 12 месяцев от даты составления отчетности. Организация сама решает на разделение в отчете о финансовом положении активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные.

МСФО при составлении баланса требуют:

1) соблюдения порядка ликвидности при представлении статей (статьи в отчете могут располагаться как по степени убывания, так и по степени возрастания ликвидности);

2) разрешают представлять как классифицированный отчет о финансовом положении, так и неклассифицированный отчет при соблюдении правил деления активов на долгосрочные и краткосрочные;

3) отдельного представления активов и обязательств сроком более и менее 12 месяцев с даты составления отчета о финансовом положении;

4) определяют минимальный набор информации, которая должна быть раскрыта непосредственно в отчете о финансовом положении (т.е. минимальную детализацию статей) и в примечаниях к нему.

Выделение дополнительных статей в любой форме отчета о финансовом положении, определяется исходя из их характера, функционального назначения и ликвидности активов, существенности информации о них, а выделение дополнительных статей об обязательствах зависит от величины и времени погашения.

Для расчета различных коэффициентов при финансовом анализе организации (платежеспособность, ликвидность) желательно подразделять элементы отчетности на долгосрочные и краткосрочные.

В МСБУ (IAS) № 1 представлены определения краткосрочных (текущих) активов и обязательств. Классификационным признаком данных элементов является оборачиваемость. Те элементы, которые оборачиваются в течение 12 месяцев от отчетной даты, относятся к краткосрочным, а остальные, продолжительность оборота которых превышает 12 месяцев, относятся к долгосрочным..

Краткосрочные активы имеют три отличительные черты:

- 1) они оборачиваются в течение нормального операционного цикла;
- 2) они оборачиваются в течение не более 12 месяцев от отчетной даты;
- 3) они не ограничены сроком использования, так как являются денежными средствами либо их легко реализуемыми элементами.

Все остальные активы, не отвечающие данным признакам, относятся к долгосрочным активам.

Краткосрочные обязательства определяются следующими признаками:

- а) их предполагается погасить в течение нормального операционного цикла организации;
- б) они подлежат погашению в течение 12 месяцев после даты составления отчетности.

Операционный цикл – это время от приобретения товарно-материальных ценностей (расходования денежных средств на их приобретение), используемых для производства и обращения, до их продажи в обмен на денежные средства (их эквиваленты или др. активы, легко конвертируемые в денежные средства).

Статьи актива, обязательств и собственного капитала в отчете о финансовом положении могут разбиваться и не разбиваться на подгруппы. Поэтому отчет может быть классифицированным и неклассифицированным.

Неклассифицированный Отчет о финансовом положении содержит всего три раздела, соответствующим трем элементам финансовой отчетности: актив, обязательства, капитал. Представление неклассифицированных статей в порядке возрастающей ликвидности.

АКТИВ	ПАССИВ (собственный капитал и обязательства)
Денежные средства и их эквиваленты Торговля и иная дебиторская задолженность, в т.ч. - со сроком возмещения свыше 12 месяцев от отчетной даты Запасы Финансовые активы, в т. ч. - со сроком возмещения свыше 12 месяцев от отчетной даты	Торговая и другая кредиторская задолженность, в т.ч. - со сроком погашения свыше 12 месяцев от отчетной даты Налоговые обязательства, в т. ч. - со сроком погашения свыше 12 месяцев от отчетной даты Долгосрочные процентные обязательства, в т. ч. - подлежащие погашению в течение 12 месяцев от отчетной даты

Инвестиции, учтенные по методу участия, в т.ч. - со сроком погашения свыше 12 месяцев от отчетной даты Биологические активы Нематериальные активы Основные средства ВСЕГО ПО АКТИВУ	Резервы, в т. ч. - подлежащие погашению в течение 12 месяцев от отчетной даты ВСЕГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВ Нераспределенная прибыль и капитальные резервы Выпущенный акционерный капитал, в т.ч. доля меньшинства (доля неконтролирующих акционеров) ВСЕГО КАПИТАЛА
---	--

Рисунок – Неклассифицированный Отчет о финансовом положении

В классифицированном отчете о финансовом положении выделяются разделы.

1) Активы разбиваются на разделы «Долгосрочные активы» и «Краткосрочные активы».

2) Пассив содержит раздел «Капитал», обязательства разбиваются на разделы – «Краткосрочные обязательства» «Долгосрочные обязательства».

Подчеркивание цифровых показателей в отчете означает суммирование, то есть включение всех показателей, записанных над чертой в итоговый показатель. Обведенные цифровые показатели характеризуют конец суммирования, то есть окончание всех подсчетов.

3. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ И ПРОЧЕМ СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ ЗА ПЕРИОД

В отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период представлена информация о результатах деятельности предприятия за отчетный период – его основных доходах и расходах. Общим результатам деятельности предприятия является прибыль, которая в конце отчетного периода присоединяется к накопленной нераспределенной прибыли прошлых периодов и данный показатель отражается в балансе.

МСБУ (IAS) №1 не устанавливает единый формат отчета, но содержит определенные правила его составления. Стандарт определяет требования к минимальному набору статей, определяет требования к информации, которая должна содержаться в отчете. Согласно требованиям МСБУ (IAS) 1 в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период должны быть представлены **следующие статьи:**

- реализация (выручка);
- затраты (себестоимость);
- валовая прибыль (результаты операционной деятельности);
- прочие доходы;
- финансовые расходы;
- доля прибылей и убытков ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- прибыль до налогообложения;
- расходы по налогу на прибыль;

- прибыль за период;
- прочий совокупный доход
- всего совокупный доход за период

Дополнительные статьи в отчете о прибыли или убытке должны представляться по необходимости для полного и достоверного раскрытия финансовых результатов деятельности компании. В отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период и в примечаниях к нему необходимо давать аналитическую характеристику доходов и расходов.

Стандарт рекомендует два подхода к классификации затрат:

- 1) метод характера затрат (классификация по элементам затрат);
- 2) метод функции затрат или метод себестоимости продаж (реализации).

Соответственно возникает два формата представления отчетности.

Первый формат основан на раскрытии затрат (сущности расходов) на производство по так называемым элементам затрат, второй – на себестоимости продукции. Оба формата позволяют получить совершенно идентичный результат, но по-разному раскрывают данные о формировании финансовых результатов.

Кроме этого отчет о совокупном доходе может быть представлен:

- в виде одного отчета, состоящего из двух частей;
- в виде двух отчетов.

Формат исчисления дохода по формату функции затрат (метод себестоимости).

Выручка от реализации – в этом разделе отчета содержится информация о доходах от реализации готовой продукции, товаров, ненужного сырья и иных материалов, побочной продукции, отходов, доходы от услуг, оказанных предприятием, страховые возмещения за реализованные товары, скидки на определенные виды товаров и услуг и обо всех поступлениях денежных средств от реализации. На основе этих данных рассчитывается валовая прибыль.

Себестоимость реализованной продукции: включает производственную себестоимость продукции, работ и услуг, стоимость покупных товаров, проценты и налоги, включаемые в себестоимость.

Операционный результат – это выручка от реализации минус себестоимость реализованной продукции.

К группе **расходы на реализацию** относятся все расходы, необходимые для организации сбыта продукции. Сюда включаются расходы на рекламу, заработная плата продавцов, износ оборудования, используемого для целей реализации, проездные расходы и т. п. т.е. расходы отдела сбыта, маркетинга и др.

Административные расходы (расходы на управление организацией) связаны с общей организацией деятельности компании. Они включают в себя расходы на оплату труда управленческого персонала, износ офисного оборудования, расходы на услуги связи (почта, телефон), канцелярские товары и другие.

Прочими доходами и расходами (прибылями и убытками) считаются прибыли или убытки, не связанные с основным видом деятельности компании: результаты от списания основных средств, доходы и расходы в виде процента, возмещение издержек, убытков, страховые возмещения, (не от проданных товаров), доходы от облигаций, доходы от денежной помощи, полученные дивиденды и др.

Финансовые расходы – расходы на проценты по различным видам обязательств. Информация имеет важное значение для расчета коэффициентов, характеризующих платежеспособность предприятия, при проведении финансового анализа.

При составлении отчета по данному формату в примечаниях должна раскрываться информация о расходах по элементам затрат.

Формат исчисления дохода по методу характера затрат:

В данном отчете при отражении показателя о затратах, приводится информация в разрезе элементов затрат: материалы, заработная плата, амортизация и расходы на социальное обеспечение и прочие.

Кроме этого отражается информация об изменениях в запасах готовой продукции и незавершенного производства. Данные изменения отражаются в виде разности (+, -). Если со знаком (+), значит, остатки уменьшаются, если со знаком (-) – остатки увеличиваются на конец отчетного периода.

Таблица – Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период компании А, ден. ед.

Естественный формат (метод характера затрат)		Функциональный формат (метод функций затрат)	
Поступления от продажи (+)	1680	Поступления от продажи (+)	1680
Затраты на производство:		Себестоимость проданной продукции (-)	850
Материалы (-)	500	Управленческие расходы (-)	270
Заработная плата (-)	600		
Амортизация (-)	100		
Прочие расходы (-)	120	Коммерческие расходы (-)	130
Себестоимость запасов готовой продукции и незавершенного производства:		Операционный результат продаж (+,-)	+430
на начало года (-)	250		
на конец года (+)	320		
Операционная прибыль	+430		
Иные доходы и поступления (+)	150	Иные доходы и поступления (+)	150
Иные расходы и убытки (-)	280	Иные расходы и убытки (-)	280
Прибыль до налогообложения	+300	Прибыль до налогообложения	+300
Налог на прибыль	100	Налог на прибыль	100
Чистая прибыль	200	Чистая прибыль	200

4. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ

Отчет об изменениях в собственном капитале раскрывает информацию о причинах изменения величины собственного капитала за отчетный период.

Основной причиной изменения капитала за отчетный период является результат деятельности организации, отражаемый в отчете о совокупном доходе. Кроме того, величина может изменяться за счет инвестиций и изъятий собственников, за счет доходов и расходов, напрямую относимых на капитал.

Отчет об изменениях в собственном капитале не имеет подробно описанного формата представления. МСФО (IFRS) 1 предлагает два варианта отражения изменений, произошедших в капитале компании за отчетный период.

Первый вариант заключается в построении финансового отчета, который называется отчет об изменениях в капитале. Этот отчет должен включать в себя совокупный доход (прибыли и убытки) предприятия за отчетный период, в том числе те из них, которые признаются непосредственно в разделе «Капитал». При этом информация должна быть представлена в разрезе по классам капитала, по каждому из которых должна быть произведена выверка начального и конечного сальдо

Второй вариант показывает изменение капитала только за счет прибыли или убытка.

Капитал может быть разделен на следующие классы:

- акционерный капитал;
- эмиссионный доход;
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- фонд переоценки (резерв по переоценке основных средств);
- фонд пересчета (резерв по курсовой разнице, полученной в процессе перевода отчетности дочерних компаний);
- накопленная (нераспределенная) прибыль;
- деловая репутация (гудвилл) приобретенных компаний.

Отчет об изменениях в собственном капитале должен отражать основные статьи, являющиеся результатом основных операций по увеличению или уменьшению капитала:

- суммы дооценки имущества (переоценкой финансовых инструментов, основных средств);
- разница от пересчета валют (*курсовые разницы, получаемые в процессе перевода отчетности дочерних компаний, выраженной в иностранной валюте*);
- совокупный доход за период (чистая прибыль (убыток));
- выплаченные дивиденды и эмиссии акций;
- изменения в учетной политике.

Разница от пересчета валют возникает в сводном (консолидированном) отчете об изменении капитала при обобщении отчетов, составленных в валютах, отличных от валюты консолидированного отчета.

В соответствии с требованиями МСФО, в отчетности следует отражать движение капитала за период по элементам и в сопоставлении начального и конечного остатка по ним.

5. ПРИМЕЧАНИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.

Важной частью финансовой отчетности являются примечания (пояснения, пояснительная записка) к основным формам отчетности. В примечаниях представлена информация, расшифровывающая и дополняющая информацию, отраженную в формах отчетности.

В примечаниях к отчетности или в специальной справке составители финансовой отчетности должны **указать** постоянное местонахождение организации, если оно не совпадает с юридическим адресом, свою материнскую организацию и мате-

ринскую организацию всей консолидированной группы организаций. Нужно дать описание основной деятельности организации, основных операций, осуществляемых ею, и численность персонала в конце отчетного периода или среднесписочную численность, характеризующую объем выполняемых операций.

В примечаниях отражают основные методические подходы к подготовке финансовой отчетности и раскрывают применяемую учетную политику, а также дополнительную информацию, которая требуется в соответствии с отдельными МФСО, а также по мнению составителя, интересна для пользователей и повышает достоверность к представляемой отчетности.

Раскрывая учетную политику, необходимо описать: порядок признания выручки в отчетности; принципы составления консолидированной финансовой отчетности и методы отражения совместной деятельности и объединения компаний; политику учета, оценки и амортизации материальных и нематериальных активов; характеристику подрядной деятельности и учет договоров подряда; отражение в учете финансовых инструментов и инвестиционной собственности, их оценки и переоценки; порядок учета арендованного имущества, материальных запасов, порядок учета затрат на научные исследования опытно-конструкторские разработки, правительственных субсидий. Следует раскрыть порядок пересчета иностранной валюты и валютных курсовых разниц, методику учета инфляционного фактора, методику распределения затрат по хозяйственным и сегментам деятельности, саму методику определения этих сегментов.

Примечания должны быть упорядочены, в формах финансовой отчетности необходимо приводить ссылки на примечания к каждой статье отчета. Обычно каждому примечанию присваивается цифровой код, под которым оно приводится в разделе примечаний. Этот код указывается в форме отчетности против той линейной статьи отчета, которая раскрывается в данном примечании. Если к раскрытию данной статьи отчета имеют отношение несколько примечаний, в форме отчетности указывают коды всех этих примечаний против той линейной статьи, которую они раскрывают.

Примечания могут группироваться по отчетным формам, информация о которых в них раскрывается. Отдельно приводятся примечания к отчету о финансовом положении, отчету о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период; отчету об изменениях в собственном капитале; отчету о движении денежных средств. Содержание примечаний к финансовой отчетности может иметь повествовательно-описательную форму или раскрывать дополнительные цифровые показатели, необходимые для анализа. В примечаниях необходимо указать на соответствие информации требованиям МСФО, раскрыть основу оценки имущества и учетную политику, применяемую для его отражения в отчетности, привести дополнительные аналитические данные и другую информацию финансового и нефинансового характера.

6. ЗАВЕРШЕНИЕ УЧЕТНОГО ЦИКЛА В ТРАНСФОРМАЦИОННОЙ ТАБЛИЦЕ.

Учетно-аналитический цикл – это определенная последовательность формирования первичной, сводной и отчетной информации в рамках единого системного бухгалтерского учета.

Учетный цикл в международной практике ведения бухгалтерского учета имеет определенные особенности (см. рис.).

Основные этапы формирования информации на зарубежных предприятиях являются:

1) хозяйственная операция и оформление соответствующих первичных документов, подтверждающих совершение хозяйственных операций.

2) запись учетной информации первичных документов в Главный регистрационный журнал или в специальные регистрационные журналы.

3) Разноска информации из Главного регистрационного журнала или специальных регистрационных журналов в сводные журналы синтетических бухгалтерских счетов.

5) Регулирующие бухгалтерские записи. Закрывание счетов доходов и расходов. Обратные бухгалтерские записи, если это необходимо. Составление предварительного пробного отчета о финансовом положении. Составление трансформационной таблицы (разработочной таблицы).

6) Составление основных форм финансовой отчетности (отчета о финансовом положении, отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств).

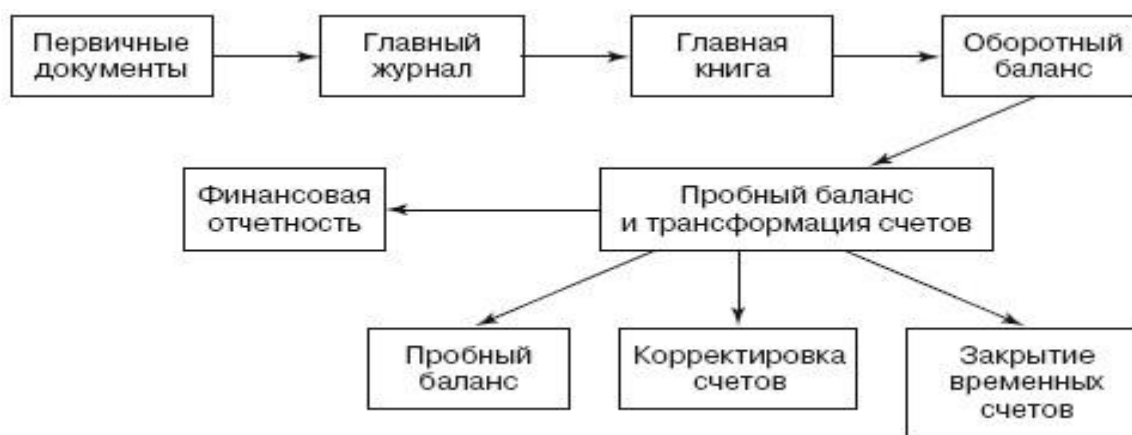


Рисунок – Схема учетного цикла в международной практике

В регистрационных журналах указывается дата совершения операции, дается краткое содержание операции, приводится корреспонденция счетов, и сумма.

Сводные журналы синтетических счетов открываются для каждого синтетического счета, где указывается содержание операции, источник информации, суммы по дебету и кредиту соответствующих счетов.

Регулирующие бухгалтерские записи составляются для того, чтобы учесть те хозяйственные операции, которые оказывают влияние на учетную информацию и на стоимость объекта имущества на протяжении не одного, а нескольких отчетных периодов, т.е. их необходимость вызвана принципом «Соответствия затрат и дохо-

дов» (например начисление амортизации, списание затрат учтенных в расходах будущих периодов, косвенных затрат, исправление ошибочных записей и др.).

Итоговые Отчет о финансовом положении, Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, Отчет об изменениях в собственном капитале составляются по сальдо соответствующих счетов. Все счета в течение года не закрываются, сальдо на них накопительно отражается итогом с начала отчетного года. Не все счета имеют сальдо, которое может быть перенесено на следующий отчетный год. С этой точки зрения все счета пробного отчета о финансовом положении подразделяются на постоянные и временные.

Постоянные счета отражают такие элементы финансовой отчетности, как активы, обязательства, собственный капитал. Их сальдо в конце отчетного года не закрывается, переходит как входящее сальдо на следующий год и отражается в отчетном бухгалтерском балансе.

Временные счета отражают доходы и расходы организации, как элементы ее финансовой отчетности, а также суммы изъятия и пополнения собственного капитала в течение отчетного года. Данные счета обслуживают учетный цикл определенного отчетного года, к следующему отчетному году их сальдо не имеет никакого отношения и должно быть закрыто по его окончании. В следующий отчетный год временные счета входят с нулевым сальдо.

Поэтому по истечении отчетного периода временные счета закрываются. Накопленная на счетах доходах и расходах информация в течение отчетного периода отражается в отчете о прибылях и убытках.

Основной задачей закрытия счетов доходов и расходов является определение конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятия – прибыли или убытка. Процесс закрытия счетов включает 3 этапа:

- 1) закрытие счетов доходов,
- 2) закрытие счетов расходов,
- 3) определение конечного финансового результата.

В международной практике в учетный цикл входит заключительная трансформация счетов, которая воплощается в форме **трансформационной таблицы**. Составление трансформационной таблицы позволяет получить информацию, необходимую для составления форм годовой финансовой отчетности.

Трансформационная таблица включает предварительный Отчет о финансовом положении, составленный на основе записей в Главной книге, регулирующие (корректировочные) проводки; скорректированный Отчет о финансовом положении; разграничение сальдо счетов, относящихся к Отчету о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период и Отчету о финансовом положении; проводки, закрывающие временные счета. Каждая раздел трансформационной таблицы разделена на две части: для записей по дебету и кредиту счетов.

Составление трансформационной таблицы производится в несколько последовательных этапов.

1) Предварительный отчет о финансовом положении составляется по данным сальдо счетов на последнюю отчетную дату, которые записываются, развернуто по дебету и по кредиту счетов.

2) После выполнения корректировочных проводок, возникшие обороты по счетам заносятся в раздел «Корректировочные проводки», на основе которых получают сальдо по счетам для скорректированного Отчета о финансовом положении.

3) Из этого раздела подлежащие сальдо счетов переносятся в раздел трансформационной таблицы, относящиеся к Отчету о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период. После этой записи проводится закрытие временных счетов, а суммы оборотов по данным счетам заносятся в трансформационную таблицу, и формируются суммы окончательного сальдо, которые заносятся в раздел скорректированного Отчета о финансовом положении.

Наименование счетов	Предварительный Отчет о финансовом положении		Регулирующие (корректировочные) бухгалтерские записи		Скорректированный Отчет о финансовом положении		Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Счета отчета о финансовом положении								
Счета отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период								
Итого								
Финансовый результат: прибыль убыток								

Рисунок – Трансформационная таблица.

Тема 3.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств»)

1.	Назначение и содержание отчетов об источниках поступления и использования денежных средств. Представление потоков денежных средств (операционная, инвестиционная, финансовая деятельность).
2.	Составление отчета косвенным методом.
3.	Составление отчета по методу прямого отражения поступления и расходования денежных средств.

1. НАЗНАЧЕНИЕ И СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТОВ ОБ ИСТОЧНИКАХ ПОСТУПЛЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.

Порядок составления отчета о движении денежных средств определяется МСБУ (IAS) 7 «Отчет о движении денежных». Отчет содержит сведения о поступлениях и платежах денежных средств, а также денежных эквивалентов.

Цель составления отчета – обеспечение заинтересованных пользователей информацией о причинах и величине изменения денежных средств за отчетный период. Данная информация имеет важное значение, поскольку позволяет оценить, сколько денежных средств и за счет каких источников организация, заработала за отчетный период и какая способность организации оплачивать задолженность в будущем.

Денежные средства состоят из наличных средств в кассе, на счетах в банке и эквивалентов денежных средств. Эквиваленты денежных средств – это финансовые вложения, которые должны быть:

- краткосрочными (срок погашения три месяца и менее);
- высоколиквидными, т.е. быстро конвертируемыми в определенные суммы денежных средств;
- подверженными незначительному риску изменения в стоимости.

К эквивалентам денежных средств относятся – депозитные сертификаты, казначейские краткосрочные обязательства и т.п.

Отчет о движении денежных средств отражает потоки денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность – это основная деятельность, для которой создана организация и которая приносит основную выручку и основные потоки денежных средств. Это:

- денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг;
- денежные поступления от предоставления прав пользования лицензиями, гонораров, комиссионных вознаграждений и иных доходов;
- денежные выплаты поставщикам товаров, услуг;
- денежные выплаты работникам, связанные с выплатой заработной платы и др. платежей;
- страховые платежи и поступления;
- выплата и возмещение налогов и др.

Инвестиционная деятельность – это деятельность, связанная с приобретением и выбытием долгосрочных активов и других инвестиций. К ней относят:

- денежные платежи, связанные с приобретением имущества, машин и оборудования, нематериальных и прочих долгосрочных активов, с расходами на разработки и на собственное строительство;
- поступления денежных средств от продажи основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов;
- платежи и поступления денежных средств, относящиеся к акционерному капиталу и долговым инструментам, долям участия в совместной деятельности предприятия;
- денежные займы, предоставленные другим предприятиям, и поступления денежных средств, связанные с погашением таких займов.

Приток денежных средств от инвестиционной деятельности может являться индикатором негативной тенденции: распродажи долгосрочных активов для обеспечения финансирования предприятия.

Финансовая деятельность – это деятельность, отражающаяся в изменении объема и состава собственного капитала и заемных средств компании.

Движение денежных средств от финансовой деятельности важно, так как оно помогает прогнозировать будущие денежные обязательства со стороны источников финансирования предприятия. Движение денежных средств от финансовой деятельности включает:

- поступления денежных средств от выпуска акций или иных акционерных инструментов;
- поступления денежных средств от выпуска долговых обязательств, кредитов и других кратко- и долгосрочных займов;
- денежные платежи акционерам в связи с приобретением или выкупом акций предприятия;
- денежные платежи, связанные с возвратом заемных денежных средств;
- денежные платежи арендатора в счет уменьшения существующих финансовых обязательств, относящихся к финансовому лизингу.

Таблица – Потоки денежных средств компании по видам деятельности

<i>Операционная</i>	<i>Инвестиционная</i>	<i>Финансовая</i>
<p>Отражает достаточность денежных средств (без обращения к внешним источникам финансирования) для:</p> <ul style="list-style-type: none"> - погашения кредитов; - поддержания производственных мощностей; - выплаты дивидендов; - новых инвестиций. <p>Используется для прогнозирования будущих денежных потоков, окупаемости затрат инвестиционного характера.</p>	<p>Отражает направления использования денежных потоков с целью генерирования в будущем доходов, положительных денежных потоков от операционной деятельности.</p> <p>Отрицательный чистый денежный поток в период активизации капитальных затрат будет свидетельствовать о реализации стратегии компании в части расширения масштабов бизнеса.</p>	<p>Отражает сложившуюся потребность компании в заимствованиях денежных средств со стороны, а также используется для прогнозирования потребности в будущем.</p>
Примеры:	Примеры:	Примеры:

(+) продажи товаров, продукции и т.п.; (+) роялти, гонорары, комиссионные; (-) оплата счетов за товары, материалы, услуги; (-) зарплата.	(+) продажа ненужных основных средств; (+) продажа долевых и долговых инструментов других компаний; (-) приобретение (создание) основных средств; (-) приобретение долевых и долговых инструментов.	(+) эмиссия акций или других долговых инструментов; (+) эмиссия облигаций, векселей, закладных и т.п. кратко- и долгосрочного характера; (-) выплаты владельцам в связи с выкупом акций; (-) денежные погашения заимствований, произведенных ранее.
---	--	--

При оценке деятельности организации наиболее значимым является показатель чистого потока от операционной деятельности, так как этот показатель характеризует способность предприятия поддерживать основную деятельность, выплаты кредитов, дивидендов, и возможность производить новые инвестиции без привлечения дополнительных источников финансирования.

Чистые денежные средства – это чистый прирост или уменьшение денежных средств за отчетный период в результате хозяйственных операций.

Поток денежных средств – это поступление или расходование денежных средств и их эквивалентов.

Приток (отток) денежных средств – это увеличение или уменьшение денежных поступлений в результате хозяйственной деятельности, отдельных видов деятельности или хозяйственных операций.

Отчет о движении денежных средств предоставляет информацию о трех типах денежных потоков:

- потоки денежных средств в результате операционной деятельности;
- потоки денежных средств в результате инвестиционной деятельности;
- потоки денежных средств в результате финансовой деятельности.

Результатом каждого раздела является чистый поток (отток) денежных средств, которые в сумме дают общий чистый приток (отток) денежных средств за отчетный период и который является изменением денежных средств (разницей между величиной денежных средств на начало и конец отчетного периода). Путем прибавления к чистому притоку или оттоку денежных средств сальдо денежных средств на начало отчетного периода, получается величина денежных средств на конец отчетного периода, отраженная в отчете о финансовом положении.

Существуют два способа составления отчета о движении денежных средств:

- прямой
- косвенный.

МСФО рекомендуют использовать **прямой метод** составления отчета.

Раздел операционной деятельности может составляться прямым и косвенным методом, а разделы инвестиционной и финансовой деятельности – только прямым методом.

Потоки денежных средств в отчете представляются в развернутом виде, т.е. отдельно притоки и отдельно оттоки. Взаимозачет допускается только в случаях, предусмотренных стандартом:

- когда потоки денежных средств отражают деятельность клиентов, а не самой организации (арендная плата, собираемая от имени владельцев и передаваемая им, авансовые платежи и кредиты и др.);

- когда денежные поступления и платежи отличаются быстрым оборотом, кратким сроком погашения и крупными суммами; приобретение и продажа инвестиций, операций с кредитными картами и др.).

Инвестиции в дочерние и ассоциированные компании представляются в отчете только по суммам, выплаченным в виде инвестиций и полученным в виде дивидендов.

Информация, содержащаяся в отчете о движении денежных средств необходима для оценки:

- перспективной возможности компании создавать положительные потоки денежных средств (превышение денежных поступлений над расходами);

- способности компании выполнять свои обязательства по расчетам с кредиторами, выплате дивидендов и иных платежей;

- потребности в дополнительном привлечении денежных средств со стороны;

- причин различия между чистыми доходами организации и связанными с ними поступлениями и платежами;

- эффективности операций по финансированию организации и инвестиционных сделок в денежной и безденежной формах.

Каждый метод составления отчета создает необходимую информацию пользователям. Прямой метод отражает валовые потоки денег, как платежных средств. Косвенный метод содержит данные о финансовых ресурсах компании, их движение в виде потоков денежных средств.

Прямой метод составления отчета – отражение непосредственных положительных и отрицательных валовых потоков денежных средств.

Косвенный метод составления отчета – отражение потоков денежных средств по операционной деятельности реализуется путем корректировок чистой прибыли (убытка).

Результаты отчета одинаковы вне зависимости от способа его составления.

2. СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА КОСВЕННЫМ МЕТОДОМ.

Отчет, построенный косвенным способом, показывает, почему различаются чистая прибыль (убыток), полученная компанией за отчетный период, и результат движения денежных средств за тот же период. Косвенный метод позволяет получить данные о финансовых ресурсах компании, их движении в виде потоков денежных средств, что необходимо для понимания источников финансирования и других аспектов деятельности компании.

Сущность косвенного метода состоит в том, что для получения величины чистого потока денежных средств от операционной деятельности корректируется показатель чистой прибыли (убытка).

Методика составления отчета о движении денежных средств косвенным методом состоит из ряда балансовых увязок, показателей продажи, финансовых результатов и отчета о финансовом положении. В него включаются поступления денежных средств, полученные в результате расчетов из отчетного отчета о финансовом

положении, отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период и данные некоторых счетов бухгалтерского учета. Только некоторые потоки денежных средств показываются по фактическому объему.

Составление отчета о движении денежных средств косвенным способом начинается с выделения чистой прибыли (убытка) в той сумме, в которой она была указана в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период. Далее производится корректировка на те суммы, которые напрямую не связаны с движением денежных средств.

Корректировки бывают трех видов:

1) по данным отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период на величину доходов и расходов, которые никак не участвуют в движении денежных средств (например, амортизационные отчисления);

2) по данным отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период на величину прибылей и убытков от операций, отражаемых в других разделах отчета о движении денежных средств (например, финансовый результат от выбытия основных средств);

3) по данным отчета о финансовом положении – пересчет оборотных активов, признаваемых по методу начисления, с использованием кассового метода.

Сумма чистой прибыли берется из отчета о прибыли или убытке (прибыль за период), уменьшенной на сумму прибыли использованной в отчетном периоде (например, на сумму выплаченных дивидендов).

Сумма амортизационных отчислений берется из расшифровки затрат на проданную продукцию.

Изменение текущих обязательств по торговой и прочей кредиторской задолженности рассчитываются по данным раздела отчета о финансовом положении «Краткосрочные обязательства» исходя из задолженности на начало и конец отчетного периода. Если остаток кредиторской задолженности на начало отчетного периода больше, чем на конец отчетного периода сумма корректировок получается с минусом. Т.е. получается отток денежных средств. Это значит, что организация уплатила кредиторской задолженности больше, чем было начислено. Увеличение кредиторской задолженности отражает приток денежных средств.

Изменения текущей дебиторской задолженности берется из раздела актива отчета о финансовом положении «Краткосрочные активы» и также рассчитываются исходя из задолженности на начало и конец отчетного периода. Если на конец отчетного периода происходит увеличение дебиторской задолженности, получается отток денежных средств, а если происходит уменьшение дебиторской задолженности, то получается приток денежных средств.

Изменение материальных оборотных средств рассчитывается по данным раздела актива отчета о финансовом положении «Краткосрочные активы» по статье «Запасы» исходя из остатков на начало и конец отчетного периода. Если остаток запасов на конец отчетного периода уменьшился, получается приток денежных средств (т.е. запасы перешли в денежную форму). Если стоимость запасов на конец отчетного периода увеличилась, то в отчете отражается отток денежных средств.

Изменение текущих фондов и резервов определяется по разделу пассива отчета о финансовом положении «Капитал». Если остаток по данной статье на конец месяца уменьшился, получается отток денежных средств, а если увеличился – приток денежных средств.

Расчет потоков денежных средств, составленный косвенным методом в результате инвестиционной деятельности, происходит следующим образом:

Потоки денежных средств по приобретению и продаже основных средств берутся по данным счетов «Вложения в долгосрочные активы» и «Выручка от продажи основных средств». Такой же порядок определения потоков денежных средств по приобретению и продаже нематериальных активов.

Приобретение и продажа ценных бумаг и других долговых финансовых активов – определяется исходя из фактических данных по расходам и доходам на приобретение и продажу данных активов. Расходы на приобретение влекут отток денежных средств, а доходы от продажи – приток денежных средств. Такой же порядок и при расчете потоков на приобретение и продажу собственных акций.

Проценты и дивиденды, полученные отражают приток денежных средств.

Предоставленные займы и поступления от их погашения - определяются также из фактических данных по счетам предоставленным займов другим организациям.

Расчет потоков денежных средств в результате финансовой деятельности при косвенном методе, происходит следующим образом:

Эмиссия собственных акций – поступления денежных средств от выпуска и продажи собственных акций организации. Используются данные соответствующего счета.

Дивиденды выплаченные – отражают отток денежных средств. Данные по этому показателю берутся из соответствующего счета.

Долгосрочные кредиты и займы, полученные и погашенные, и информация потоков денежных средств по краткосрочным кредитам и займам, полученным и погашенным – берется по данным соответствующих счетов бухгалтерского учета. Полученные кредиты и займы отражают приток денежных средств, а погашенные кредиты и займы отток денежных средств.

Сравнивая итоги граф «Приток денежных средств» и «Отток денежных средств» определяется показатель по каждому потоку «Чистые денежные средства» в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Сравнивая данные по отчету о финансовом положении на начало и конец отчетного периода, суммы денежных средств и их эквивалентов (денежные средства в кассе, на расчетном, валютном счете и эквиваленты денежных средств) определяется чистый поток (отток) денежных средств за отчетный период. Данный показатель рассчитывается для контроля правильности составления отчета о движении денежных средств.

Таблица – Косвенный метод составления Отчета о движении денежных средств

Статьи	2006 г.	2005 г.
Потоки денежных средств от операционной деятельности		
Чистая прибыль до налогообложения	47368	25558
Корректировки:		
амортизация	18554	6459
убыток от обесценения гудвилла	2650	—
изменение резервов предстоящих расходов		
убыток от изменения справедливой стоимости	46	320
прочих финансовых активов	(9180)	(4120)
инвестиционный доход	(9116)	(2232)
выплата процентов	5992	3080
курсовые разницы по кредитам и займам	(2594)	(3955)
Операционная прибыль до изменения оборотного капитала:	53720	25110
изменение дебиторской задолженности покупателей и прочей дебиторской задолженности	(2633)	8822
изменение запасов	(6960)	9113
изменение кредиторской задолженности поставщикам	9296	(2580)
Денежные средства от операционной деятельности:	53423	40485
выплаченные проценты	(9170)	(9184)
уплаченный налог на прибыль	(14517)	(10974)
Чистые денежные средства от операционной деятельности	29736	20327

3. СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА ПО МЕТОДУ ПРЯМОГО ОТРАЖЕНИЯ ПОСТУПЛЕНИЯ И РАСХОДОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.

Международные стандарты рекомендуют составлять отчеты о движении денежных средств прямым способом, так как такой отчет гарантирует более подробную информацию о потоках денежных средств организации. Прямой способ показывает влияние, оказанное операционной деятельностью на счета денежных средств, и содержит информацию о полученных или уплаченных суммах по основным видам хозяйственных операций. Поступления денежных средств от покупателей и заказчиков отражаются в отчете в суммах, поступивших в кассу, на счета в банках. Денежные средства, выплаченные поставщикам, подрядчикам, персоналу отражаются в суммах, реально оплаченных наличными или путем денежных перечислений. Таким образом, прямой метод отражает валовые потоки денег как платежей средств.

При составлении отчета прямым способом используется информация, полученная напрямую из бухгалтерских записей и регистров бухгалтерского учета, либо путем корректировок статей отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном

доходе за период, в котором представлены доходы и расходы от операционной деятельности.

Данные корректировки основаны на взаимосвязи отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период и отчета о финансовом положении, так как любые доходы и расходы связаны с изменением активов и обязательств. Сущность этих корректировок состоит в том, чтобы для каждого вида доходов и расходов найти соответствующие активы и обязательства (балансовые счета) и на основании этой информации определить величину полученных или выплаченных денежных средств.

Для расчета денежных средств полученных от покупателей (приток денежных средств), необходимо выручку от реализации превратить в денежные средства. Соответствующим выручке балансовым счетом является дебиторская задолженность (счета к получению). Поскольку выручка отражается по методу начисления, для превращения доходов, отраженных в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, в потоки денежных средств необходимо произвести корректировки, изменения дебиторской задолженности.

Денежные средства полученные от покупателей равны сумме выручки от реализации, скорректированной на изменения дебиторской задолженности. Сумма корректировки рассчитывается как разница между суммами дебиторской задолженности на начало и на конец отчетного периода по отчету о финансовом положении. Если сумма дебиторской задолженности на конец отчетного периода больше чем на начало, сумма корректировок отражается со знаком минус, произошло уменьшение притока денежных средств.

Увеличение дебиторской задолженности на конец отчетного периода означает, что покупатели заплатили меньше денег и наоборот уменьшение – означает, что покупатели заплатили больше денег и полученные деньги будут больше, чем дебиторская задолженность.

Расчет денежных средств, выплаченных поставщикам и подрядчикам (отток денежных средств) при закупке запасов и выполненных работ и услуг связан с корректировкой статьи отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период – себестоимость реализованной продукции, уменьшенной на суммы амортизационных отчислений, отчислений на социальное страхование, расходов на персонал и корректировкой стоимости запасов по балансу на начало и конец отчетного периода, и корректировок по кредиторской задолженности перед поставщиками, подрядчиками и прочими кредиторами. Увеличение стоимости запасов на конец отчетного периода уменьшает отток денежных средств, а уменьшение запасов увеличивает отток денежных средств.

Увеличение кредиторской задолженности на конец отчетного периода уменьшает отток денежных средств, а уменьшение увеличивает отток денежных средств.

Выплата денежных средств работникам отражается в отчете как отток денежных средств. Этот показатель определяется исходя из начисленной оплаты труда за отчетный период за минусом удержанного подоходного налога и скорректированной на суммы изменения кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода.

При расчете денежных средств, выплаченных поставщикам и подрядчикам, рабочим и служащим необходимо от суммы себестоимости отнять сумму амортизации, сумму отчислений на социальное страхование, отраженных в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период и отразить суммы корректировок по расчетам с работниками предприятия и по кредиторской задолженности.

Сумма потоков денежных средств (оттоки) по уплаченным налогам и взносам по социальному страхованию и пенсионному обеспечению определяется исходя из суммы начисленных налогов и отчислений на социальное страхование и обеспечение за отчетный период и суммы корректировки кредиторской задолженности на начало и на конец отчетного периода по отчету о финансовом положении по расчетам с бюджетом и пенсионными фондами.

Сумма потоков денежных средств по прочим денежным поступлениям и выплатам определяется исходя из денежных средств по полученным и выплаченным авансам, по штрафам, пени и неустойками др. в таком же порядке.

Расчет потоков денежных средств в результате инвестиционной деятельности, происходит следующим образом. Данный раздел составляется только прямым методом. При этом используются регистры бухгалтерского учета по соответствующим счетам.

Для получения информации по **статье отчета приобретение и продажа основных средств** используются счета «Капитальные вложения», «Оборудование к установке», «Реализация и прочее выбытие основных средств» и др.

Приобретение и продажа ценных бумаг и других долговых финансовых активов – определяется исходя из фактических данных по расходам и доходам на приобретение и продажу данных активов.

По полученным процентам и дивидендам используется информация отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период и соответствующих счетов.

Предоставленные займы и поступления от их погашения – определяется по счетам предоставленных займов.

Расчет потоков денежных средств в результате финансовой деятельности, происходит следующим образом. Данный раздел также составляется прямым методом на основе дополнительной информации полученной из бухгалтерских регистров по счетам.

В результате выпуска акций предприятие получает приток денежных средств, а выплаты дивидендов учредителям являются оттоком денежных средств.

Долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы, полученные и уплаченные в отчетном периоде, определяются исходя из суммы денежных средств полученных или уплаченных в отчетном периоде.

Для проверки информации делается выверка счетов обязательств по облигациям, выпущенных акций, накопленной нераспределенной прибыли и др.

Курсовые валютные разницы, возникающие в результате пересчета балансовых статей, не являются денежными потоками, но их нужно показывать в отчете о движении денежных средств, чтобы сбалансировать показатели наличия денежных средств и их эквивалентов на конец и начало отчетного периода.

Путем сравнения притоков и оттоков денежных средств по каждому разделу определяются чистые денежные средства в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Путем суммирования или вычитания чистых притоков или оттоков денежных средств с добавлением или вычитанием сумм курсовых разниц определяются чистые денежные средства за отчетный период.

Для контроля правильности полученного результата в отчете приводится информация об остатках денежных средств на начало и конец отчетного периода. Разница между этими показателями должна соответствовать сумме чистого притока или оттока за отчетный период.

Таблица – Прямой метод составления Отчета о движении денежных средств

Статьи	2006 г.	2005 г.
1	2	3
Движение денежных средств от операционной деятельности		
Денежные средства от операционной деятельности	53423	40485
Выплаченные проценты	(9170)	(9184)
Уплаченный налог на прибыль	(14517)	(10974)
<i>Чистые денежные средства от операционной деятельности</i>	<i>29736</i>	<i>20327</i>
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности		
Выручка от продажи оборудования	6354	2979
Полученные проценты	1180	359
Полученные дивиденды	2230	1396
Погашение выданных займов связанным сторонам	63	98
Приобретение дочерней компании (за вычетом денежных средств)	(3900)	—
Приобретение основных средств	(9755)	(6042)
Приобретение нематериальных активов	(3050)	(700)
Приобретение финансовых активов для продажи	(2781)	(1128)
Займы, выданные связанным сторонам	(1343)	(112)
<i>Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности</i>	<i>(11002)</i>	<i>(3148)</i>
Движение денежных средств от финансовой деятельности		
Выпуск обыкновенных акций	950	1070
Выпуск конвертируемых облигаций	50000	—
Выпуск погашаемых привилегированных акций	—	30000
Поступления займов	8500	18000
Выкуп собственных акций	(2564)	(-)
Погашение займов	(74302)	(37738)
Выплата дивидендов акционерам компании	(10102)	(15736)
Выплаченные дивиденды миноритарным акционерам	(1920)	(550)
<i>Чистые денежные средства от финансовой деятельности</i>	<i>(29438)</i>	<i>(4954)</i>
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов	(10705)	12225

Тема 4.

АМОРТИЗАЦИЯ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ (МСБУ 16 «Основные средства», МСБУ 38 «Нематериальные активы», МСБУ 36 «Обесценение активов», МСБУ 21 «Влияние изменений валютных курсов», МСФО 3 «Объединение бизнеса», МСФО 16 «Аренда»)

1.	Общие правила амортизации.
2.	Особенности амортизации основных средств.
3.	Амортизация арендованного имущества.
4.	Амортизация нематериальных активов.
5.	Погашение стоимости деловой репутации фирмы.
6.	Амортизация затрат на разработку.
7.	Учет обесценения активов. Определение уменьшения стоимости активов.

1. ОБЩИЕ ПРАВИЛА АМОРТИЗАЦИИ.

Порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам в соответствии с МСФО регламентируется МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» и МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

В соответствии с МСФО **амортизация** – систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования. Амортизационные отчисления представляют собой расходы организации.

Амортизируемые активы – это объекты, которые будут использованы на протяжении более одного отчетного года, но вместе с тем имеют ограниченный срок полезного применения и служат для производства и реализации товаров и услуг, для сдачи в аренду или хозяйственных (административных) целей.

Срок полезного применения амортизируемого объекта определяется сроком его ожидаемого полезного применения (сроком его службы) или количеством продукции или других полезных объектов, которое предполагается получить с его применением. Срок использования актива определяется исходя из полезности актива для предприятия. При определении срока полезного использования актива необходимо учитывать следующие факторы:

- характер активов; предполагаемое использование актива; использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;

- предполагаемая выработка и физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;

- моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;

- юридические или аналогичные ограничения по использованию активов, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

Срок полезного использования актива может оказаться короче, чем срок его экономической службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами.

МСФО требуют периодического пересмотра сроков службы и норм амортизационных отчислений по отдельным объектам и группам амортизируемых активов, если фактические условия эксплуатации значительно отличаются от тех, которые были приняты в ранее выполненных расчетах сроков и норм амортизации. Измененные амортизационные нормы начинают применяться в том отчетном году, в котором проведен пересмотр сроков службы, и продолжают применяться во всех последующих периодах вплоть до следующего пересмотра сроков, если таковой потребуются. Результаты изменения сроков и норм амортизации раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности в том периоде, в котором такое изменение состоялось.

Амортизационные отчисления производятся в каждом отчетном периоде в течение всего расчетного срока службы амортизируемого объекта.

Начисление **амортизации прекращаются** после полного погашения амортизируемой стоимости данного объекта.

Амортизация актива может прекращаться и на более раннюю дату, когда:

1) актив классифицируется как предназначенный для продажи (или включается в группу ликвидации, которая классифицируется как предназначенная для продажи) – (согласно стандарта МСФО (IFRS) 5).

2) на дату, когда прекращается признание актива (актив списывается с баланса) или полностью амортизируется.

Амортизация не прекращается, когда актив становится неиспользуемым, или изымается из активного использования за исключением случаев, когда актив полностью амортизируется, или выбран метод амортизации в зависимости от объема производства.

Амортизируемая стоимость – фактическая стоимость приобретения объекта или другая стоимость, принятая в качестве балансовой, за вычетом ликвидационной стоимости, уменьшенной на сумму ожидаемых расходов на выбытие объекта.

Организация самостоятельно выбирает метод амортизации амортизируемого объекта или однородных групп амортизируемых активов.

2.ОСОБЕННОСТИ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.

При начислении амортизации в соответствии с международными стандартами необходимо учитывать особенности основных средств. Основные средства подразделяются на виды. Поэтому следует учитывать особенности основных средств.

Земля и здания, на ней расположенные, признаются различными амортизируемыми объектами. Земля имеет неограниченный срок службы и потому, как правило, не амортизируется, за исключением случаев, когда срок ее использования ограничивается. Здания имеют ограниченный срок эксплуатации и подлежат обязательной амортизации.

Увеличение стоимости земли, на которой стоит здание, не оказывает никакого влияния на норму и сумму амортизационных отчислений, проводимых по данному зданию. Регулярные амортизационные отчисления по любому амортизируемому активу проводятся в каждом отчетном периоде, даже тогда, когда реальная стоимость актива на данный момент превышает его балансовую стоимость.

Земля, иное недвижимое имущество, приобретенное для перепродажи, учитывается в качестве оборотных запасов в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы».

Амортизируемая стоимость – это часть стоимости объекта основных средств, от которой начисляется амортизация.

Амортизируемая стоимость объектов основных средств рассчитывается исходя из первоначальной стоимости, уменьшенной на остаточную (ликвидационную) стоимость.

Ликвидационная стоимость актива – это расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезного использования.

Ликвидационная стоимость является остаточной стоимостью актива по окончании срока его полезной службы.

Ликвидационная стоимость объекта, если она существенна, определяется на дату приобретения и начала эксплуатации и впоследствии не уточняется при изменении цен на данный объект.

Ликвидационная стоимость актива может стать равной или превышающей балансовую стоимость актива. В таком случае амортизационные начисления не производятся, пока ликвидационная стоимость основного средства превышает его балансовую стоимость.

Чем выше ликвидационная стоимость, тем меньше будут затраты предприятия по амортизационным отчислениям. Если оценочная ликвидационная стоимость слишком высока, это приведет к убыткам при ликвидации и завышенной прибыли в периоды, предшествующие ликвидации.

Если организация применяет метод оценки основных средств, при котором объекты переоцениваются по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации, новая оценка ликвидационной стоимости устанавливается после каждой переоценки объекта.

Машины, оборудование, другое имущество, входящее в состав основных средств, требуют немалых затрат на демонтаж и снятие в конце срока полезного использования. Размер таких расходов определяется в начале эксплуатации объекта. Они погашаются на протяжении всего срока службы объекта путем применения одного из двух способов:

1) расходы на демонтаж вычитаются из остаточной (ликвидационной) стоимости объекта и, таким образом, увеличивают его амортизируемую стоимость и создают в накопленной амортизации некоторую резервную сумму, за счет которой они могут быть списаны в конце срока эксплуатации объекта;

2) расходы на демонтаж постоянно, в течение всего срока службы данного объекта, резервируются путем ежегодного включения в расходы каждого отчетного

периода части этой суммы. В конце срока службы объекта расходы на демонтаж, другие ликвидационные расходы погашаются за счет начисленного резерва.

Срок полезной службы амортизируемого объекта, а, следовательно, и норма его амортизации могут пересматриваться под влиянием: модернизации объекта; изменений в ремонтной политике; конъюнктуры рынка, изменения экономической политики, когда предполагается продать объект раньше его реального физического износа; технических и технологических изменений. В связи с пересмотром сроков полезной службы и по иным причинам может быть пересмотрен и изменен сам метод начисления амортизации. Поэтому может измениться амортизируемая стоимость и норма амортизации объекта для текущего и будущих отчетных периодов.

Организации для упорядочения амортизационных отчислений разрабатывают и утверждают на несколько отчетных периодов **амортизационный план** по всему амортизируемому имуществу, в который включаются (как минимум) следующие показатели:

- дата включения в амортизируемое имущество;
- предполагаемый срок амортизации;
- предполагаемая ликвидационная стоимость;
- амортизируемая стоимость;
- норма амортизации (годовая и месячная);
- амортизационные отчисления (годовые и месячные);
- месяц, в котором прекращаются амортизационные отчисления из-за полного погашения амортизируемой стоимости.

Амортизационный план уточняется по отдельным объектам на основе аналитического бухгалтерского учета движения основных средств. При составлении финансовой отчетности в примечаниях должно быть указано: по каждой значимой группе основных средств – применяемый метод амортизации, срок службы, годовая норма амортизации, первоначальная стоимость, начисление амортизации за отчетный период и с начала эксплуатации.

МСБУ (IAS) 16 содержит возможные к применению методы начисления амортизации. К ним относятся:

- 1) метод равномерного начисления (линейный);
- 2) нелинейный (метод уменьшающегося остатка, метод суммы чисел лет);
- 3) метод суммы изделий (производительный).

Метод равномерного начисления амортизации. Норма амортизационных отчислений определяется исходя из срока амортизации. Ежемесячная норма применяется для равномерного расчета суммы амортизационных отчислений за каждый месяц до полного погашения амортизируемой стоимости объекта. Недостаток метода – в равновеликости суммы отчислений в начале и в конце амортизируемого периода, а также в том, что период эксплуатации объекта превышает его амортизационный период. Естественно предположить, что в начальный период эксплуатации машин и оборудования их отдача намного выше, что должно учитываться в методике амортизации. Если компания не может надежно обосновать метод амортизации, то должен использоваться линейный метод начисления амортизации.

Метод снижающегося остатка амортизируемой стоимости. При этом методе норма и годовая сумма амортизации может увеличиваться в два или более раз. В каждом последующем году амортизируемая стоимость объекта уменьшается на сумму накопленных амортизационных отчислений. Годовая сумма амортизационных отчислений устанавливается умножением нормы амортизации на амортизируемую стоимость объекта, вычисленную для данного года. Ежемесячные амортизационные отчисления определяются делением их годовой суммы на 12.

При способе уменьшаемого остатка коэффициент амортизации применяется не к амортизируемой стоимости, а к остаточной (балансовой) стоимости объекта:

$$НА = \frac{100\%}{СПС} \times КУ \times БС ,$$

где НА – норма амортизации;
СПС – срок полезной службы;
КУ – коэффициент ускорения;
БС – балансовая стоимость.

Метод суммы чисел лет. Способ суммы чисел учитывает тот факт, что будучи новым, актив приносит больше выгоды, чем когда он изношен. Формула для расчета по этому методу выглядит следующим образом:

$$НА = \frac{ОКП}{СЧЛ} ,$$

где НА – норма амортизации;
ОКП – оставшееся количество периодов амортизации (включая текущий);
СЧЛ – сумма чисел лет срока полезной службы.

Метод суммы изделий (производительности) обычно устанавливается в натуральных показателях производительности. Метод суммы изделий предполагает, что сумма амортизации за отчетный период зависит от производительности или иного показателя физического использования объекта основных средств. Согласно этому методу амортизация не начисляется в случае, когда отсутствует производство.

При производительном методе расчет амортизации выглядит следующим образом:

$$НА = \frac{ПС - ЛС}{ОКЕП(У)} \times ФКЕП(У) ,$$

где НА – норма амортизации;
ПС – первоначальная стоимость;
ЛС – ликвидационная стоимость;
ОКЕП (У) – ожидаемое количество единиц продукции (услуг);
ФКЕП (У) – фактическое количество единиц продукции (услуг) за отчетный год.

При начислении амортизации в бухгалтерском учете составляются следующие **корреспонденции счетов:**

Д-т счета «Расходы на амортизацию»

К-т счета «Накопленная амортизация по основным средствам»

3. АМОРТИЗАЦИЯ АРЕНДОВАННОГО ИМУЩЕСТВА И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде имущества регулируется МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Главным является **классификация арендных отношений** на финансовую аренду и операционную аренду. Классификация аренды на финансовую и операционную определяется характером операции и зависит от того, в какой степени риски и экономические выгоды, связанные с владением арендуемым имуществом, переходят от арендодателя к арендатору.

При финансовой аренде, арендуемое имущество находится на балансе арендатора и арендатор начисляет амортизацию по данному объекту. Все риски и экономические выгоды переносятся на арендатора. Арендатор начисляет амортизацию методами, которые он использует при начислении амортизации собственного имущества. Сумма амортизационных отчислений является расходами арендатора. Расходами является и арендная плата. Сумма начисленной амортизации и сумма погашенной стоимости объекта аренды, как правило, не совпадают. Соответственно, арендованный актив и арендные обязательства не будут равны между собой после начала выплаты арендных платежей. Но при этом должно соблюдаться, чтобы сумма начисленной амортизации за весь период аренды покрывала арендные обязательства. Стоимость арендованного имущества у арендатора должно быть полностью погашено амортизационными отчислениями на протяжении более короткого срока аренды или его полезной службы. Если есть уверенность в выкупе этого имущества, амортизация должна начисляться исходя из полезного срока службы. Арендодатель в отчете о финансовом положении отражает дебиторскую задолженность, равную сумме чистой инвестиции в аренду.

В условиях операционной аренды сданное в аренду имущество отражается в отчете о финансовом положении арендодателя. Арендатор всю сумму арендной платы за данный отчетный период включает в свои расходы. Арендодатель начисляет амортизацию арендованного актива в соответствии с принятыми им методами и нормами для амортизации аналогичных активов.

4. АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Порядок начисления амортизации нематериальных активов регламентируется МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы». Амортизируемая стоимость нематериальных активов определяется также как и основных средств.

Ликвидационная стоимость нематериальных активов, как правило, равняется нулю. МСБУ (IAS) 38 предусматривает разделение нематериальных активов на:

- 1) нематериальные активы с конечным сроком полезного использования;
- 2) нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования.

Нематериальные активы с конечным сроком использования оцениваются в отчете о финансовом положении по остаточной стоимости, т.е. за вычетом начисленной амортизации. Эта группа относится к амортизируемым активам.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются. Они оцениваются в отчете о финансовом положении путем периодического (ежегодного) тестирования на обесценение в соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов». Сроки полезного использования организация обязана устанавливать только для амортизируемых не-

материальных активов.

Срок полезной службы нематериальных активов определяется исходя из следующих факторов:

- ожидаемое применение, исходя из юридических и др. ограничений;
- данные о типичном жизненном цикле нематериальных активов;
- стабильность спроса на товары и услуги, производимые с использованием нематериальных активов;
- зависимость срока службы нематериального актива от сроков службы других активов компании.

При начислении амортизации по нематериальным активам используются такие же методы как и по основным средствам. Но, как правило, используется равномерный метод. Методы амортизации и сроки полезной службы нематериальных активов также пересматриваются в конце отчетного финансового года.

Суммы амортизационных отчислений являются расходами организации.

При начислении амортизации в бухгалтерском учете составляются следующие **корреспонденции счетов:**

Д-т счета «Расходы на амортизацию»

К-т счета «Накопленная амортизация по нематериальным активам».

5. ПОГАШЕНИЕ СТОИМОСТИ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ ФИРМЫ.

Стоимости деловой репутации фирмы (гудвилл) определяется как разница между стоимостью приобретения компании или ее доли и справедливой стоимостью поступивших чистых активов на дату покупки.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов» деловая репутация фирмы (гудвилл) – это будущие экономические выгоды, которые нельзя отделить от всей совокупности других активов.

По гудвиллу начисление амортизации не производится, а в последующие отчетные периоды стоимость гудвила сокращается в связи с уточнением стоимости путем проверки на обесценение (уценки). Если возникает превышение стоимости активов над ценой покупки (отрицательная деловая репутация) – эта разница признается доходом того отчетного периода, в котором произошло объединения бизнесов.

6. АМОРТИЗАЦИЯ ЗАТРАТ НА РАЗРАБОТКУ.

Организации в своей производственной деятельности осуществляют расходы на разработки (НИОКР), а также исследования полезности продуктов и рынка сбыта до начала массового производства этого продукта.

Исследования – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний. МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы» указывает на то, что затраты на исследования признаются расходами в том отчетном периоде, когда они понесены и не могут признаваться в качестве нематериальных активов.

Примерами исследовательской деятельности являются:

- 1) деятельность, направленная на получение новых знаний;

2) поиск, оценка и окончательный отбор применения результатов собственных исследований или иных знаний;

3) поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;

4) консультирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Разработка – применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Затраты на разработки могут признаваться как нематериальный актив только тогда, когда предприятием соблюдаются следующие условия:

1) техническую осуществимость завершения создания нематериального актива так, чтобы его можно было использовать или продать;

2) намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;

3) способность использовать или продать нематериальный актив;

4) нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;

5) наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива;

6) способность надежно измерить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

Затраты на разработки должны погашаться равномерно в течение срока получения доходов по каждому проекту путем ежемесячного начисления амортизации. Систематическое начисление амортизации затрат на разработки должно соотноситься с экономическими выгодами от этих затрат. При определении срока амортизации разработок необходимо:

- определить предполагаемую выручку или др. выгоды от продажи или использования продукта или процесса;

- рассчитать период времени, в течение которого предполагается продавать или использовать продукт, созданный в результате разработок.

Амортизация начисляется с момента готовности продукта или процесса к продаже или использованию и завершается после того, как эти затраты уже не могут быть покрыты за счет будущих экономических выгод. Остаток недоамортизированных затрат списывается на расходы того отчетного периода, в котором определено невозможность их использования.

Если при проведении разработок имеется определенный риск и желаемый результат в будущем неопределен, затраты в таком случае относятся к тому отчетному периоду, в котором они произведены и не учитываются как нематериальный актив.

В примечаниях к финансовой отчетности указываются методы и нормы амортизации, сумма затрат которая подлежит списанию в отчетном периоде. Подробно отражаются суммы признанных, списанных и недоамортизированных затрат.

7. УЧЕТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ

Стандарт МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» определяет порядок, который предприятие должно применять при учете активов, в результате их обесценения. В случае, если актив обесценился предприятие должно отразить убыток от обесценения. Стандарт также определяет, когда предприятие должно восстанавливать убыток от обесценения и содержит порядок раскрытия информации.

Обесценение активов представляет собой процесс уценки отдельных активов для того, чтобы в отчетном бухгалтерском балансе они учитывались по сумме, не превышающей их реальную возмещаемую стоимость.

Возмещаемая величина оценивается путем расчета справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и ценности использования актива.

Оценивать возмещаемую величину для каждого отдельного актива (группы активов) необходимо во всех случаях, когда можно обоснованно полагать, что его балансовая стоимость частично обесценилась и актив уже стоит меньше.

Возмещаемая сумма нематериальных активов с неопределенным сроком использования и деловой репутации должна оцениваться ежегодно в конце отчетного периода.

Ценность использования актива представляет собой дисконтированную сумму будущих потоков денежных средств, поступление которых, по оценкам, ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока его службы. При определении ценности дальнейшего использования актива основываются на оценках потоков денежных средств, отражающих современное состояние актива и допущения относительно экономических условий, которые предполагаются на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

Ценность использования – дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, которую предполагается получить от актива:

$$PV = FV / (1+i)^n,$$

где PV – дисконтированная стоимость,

FV – текущая стоимость,

i- процентная ставка,

n – количество периодов.

В тех случаях, когда невозможно определить и оценить возмещаемую величину отдельного актива, как учетной единице используется **генерирующая единица**.

Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица) – наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Убыток от обесценения активов генерирующей единицы определяется по тем же правилам, что и убыток по отдельно взятому активу. Сумма убытка от обесценения вычисляется по балансовой стоимости всех активов, входящих в данную генерирующую единицу, если она превышает возмещаемую сумму генерирующей единицы.

Убыток от обесценения активов должен быть восстановлен, если произошли существенные изменения, которые привели к увеличению возмещаемой величины по сравнению с оценками, произведенными при предыдущих признаниях

убытков от обесценения. При этом сумма восстановления ранее признанных убытков от обесценения не должна увеличивать стоимость соответствующего актива (группы активов) более его первоначальной стоимости без учета амортизации, то есть до состояния, если бы в предыдущие годы не признавалось его обесценения.

МСБУ (IAS) 36 указывает на ряд признаков, указывающих на возможное обесценение актива из внешних и внутренних источников информации:

- уменьшение рыночной стоимости актива, на существенно большую величину, чем ожидалось за данный период при нормальном использовании,
- устаревание актива,
- увеличение затрат на эксплуатацию актива,
- снижение экономических выгод от эксплуатации актива и др.

Для оценки возмещаемой величины актива можно воспользоваться показателем чистой продажной цены.

Чистая продажная цена определяется путем корректировки рыночной или другой справедливой цены актива на сумму дополнительных затрат, имеющих прямое отношение к выбытию данного актива. При расчете чистой продажной цены они вычитаются. К таким затратам относятся расходы на юридическое обслуживание, гербовые сборы и другие налоги, связанные с операциями купли-продажи, а также расходы на демонтаж и предпродажную подготовку актива.

Ценность использования актива определяется на основе оценки будущих поступлений (притоков) либо оттоков денежных средств от продолжающегося применения актива в хозяйственной деятельности и окончательной его ликвидации. Оценка будущих притоков и оттоков денежных средств подлежит дисконтированию.

Учет убытков от обесценения актива обязателен, если возмещаемая величина актива меньше его балансовой стоимости. Сумма уменьшения стоимости актива, доводящая его балансовую стоимость до возмещаемой величины, составляет убыток от обесценения, который должен признаваться немедленно после выявления данного факта.

Факт обесценения стоимости актива признается только в случаях, когда его балансовая стоимость оказывается больше, чем чистая стоимость его продажи и сумма ценности от его использования. Если хотя бы одна из этих оценок равна или выше его балансовой стоимости, сумма обесценения в учете не отражается.

Убыток от обесценения актива отражается в учете как расход и показывается в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период. Они уменьшают доходы организации и влияют на финансовые результаты. Убыток от обесценения активов признается в том отчетном периоде, в котором выявлено превышение балансовой стоимости актива над его возмещаемой величиной.

Если первоначальная стоимость обесцененного актива ранее переоценивалась и его балансовая стоимость на данный момент выше первоначальной, сумма убытка от обесценения относится на уменьшение добавочного капитала (резерва по переоценке) в пределах ранее признанной суммы его дооценки.

После признания убытка от обесценения необходимо пересмотреть оставшийся срок полезной службы и метод амортизации. Сумма ликвидационной стоимости,

если она была определена в начале амортизационного срока данного актива, не пересматривается.

Если в следующих отчетных периодах произошло повышение стоимости актива необходимо восстановить в учете убытка от обесценения. В таком случае балансовая стоимость данного актива увеличивается за счет уменьшения убытка от обесценения. А так как этот убыток был отражен в предыдущем отчетном периоде, восстановление в учете этого убытка отражается в доходах текущего отчетного периода. Если сумма обесценения была проведена на ранее переоцененный актив, то восстанавливаемая сумма проводится на увеличение резерва под обесценения (добавочного капитала). Восстановленная сумма убытка от обесценения сверх первоначальной стоимости объекта признается переоценкой и относится на счет добавочного капитала.

После восстановления убытка от обесценения актива необходимо пересмотреть норму начисления амортизации на оставшийся период в соответствии с его новой балансовой стоимостью.

Если невозможно определить возмещаемую величину для отдельного актива необходимо определить группу активов, которая генерирует денежные потоки, вполне независимые от денежных потоков генерирующих другие активы. К таким активам относят Гудвил и корпоративные активы.

Тема 5.
МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ
(МСБУ 2 «Запасы», МСБУ 16 «Основные средства»,
МСФО 16 «Аренда»)

1.	Материальные оборотные запасы.
2.	Недвижимость и другое имущество, относящееся к основным средствам.
3.	Аренда имущества и ее классификация.
4.	Финансовая отчетность арендатора и арендодателя.

1. МАТЕРИАЛЬНЫЕ ОБОРОТНЫЕ ЗАПАСЫ.

Учет и отражение в отчетности материальных оборотных запасов регламентируется стандартом МСБУ (IAS) 2 «Запасы». К запасам в соответствии со стандартом МСБУ (IAS) 2 относятся активы в форме сырья и материалов для использования в производстве товаров и оказания услуг или предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности либо использования в процессе производства для такой продажи.

Если земля, недвижимость, станки и машины приобретены для перепродажи, то они включаются в оборотные запасы и учитываются как товары. К запасам относятся сырье и материалы, готовая продукция, незавершенное производство. В сфере обслуживания к незавершенному производству относят затраты на оказание услуг, по которым еще не признаны соответствующие им доходы, несмотря на то, что эти затраты в большей части состоят из заработной платы и других расходов на персонал.

Запасы, описываемые данным стандартом, должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цены продаж.

Возможная чистая цена продаж – предполагаемая продажная цена в нормальных рыночных условиях за вычетом затрат на выполнение работ и возможных коммерческих расходов, связанных с реализацией.

Себестоимость запасов включает затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, связанные с доставкой в место настоящего нахождения запаса и доведением его до состояния, в котором он оказался в данный момент.

Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины, а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относимые на приобретение. Торговые уценки, скидки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку запасов включают в себя прямые затраты на оплату труда, отчисления от суммы начисленной оплаты труда и др., которые непосредственно связаны с производством продукции, а также распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы. Величина переменных накладных расходов зависит от изменения объемов производства. К ним относятся косвенные материальные и трудовые затраты, необходимые для нормального хода производственного процесса. Постоянные накладные расходы остаются практически неизменными в условиях изменяющихся объемов производства: обслуживание зда-

ний, оборудования, амортизационные отчисления, административно-управленческие расходы.

Постоянные производственные накладные расходы на каждую единицу продукции распределяются на основе производственных мощностей организации в нормальных условиях работы. Сумма постоянных накладных расходов, оставшаяся нераспределенной, учитывается как расходы отчетного периода, в котором они возникли. А вот переменные накладные расходы полностью распределяются на выпущенную продукцию в данном отчетном периоде.

Не включаются в себестоимость запасов следующие расходы:

- 1) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- 2) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;
- 3) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;
- 4) затраты на продажу.

Методы расчета себестоимости запасов

1) Метод себестоимости единицы запасов.

МСБУ (IAS) 2 устанавливает, что себестоимость тех запасов, которые не могут рассматриваться как взаимозаменяемые, а также товаров и услуг, произведенных для применения в специальных проектах, определяется индивидуально для каждого такого запаса.

2) Метод средней фактической себестоимости.

Средняя фактическая себестоимость поступающих оборотных запасов складывается из их фактурной стоимости, уплаченной поставщику при покупке, и транспортно-заготовительных расходов. Последние включают расходы по транспортировке и охране груза, комиссионные и командировочные, естественную убыль в пути, расходы по страхованию грузов и транспортных средств (если они имели место), по оформлению товарных и платежных документов, другие расходы, связанные с заготовлением и приобретением материальных ценностей. На практике фактическая заготовительная себестоимость определяется как средняя взвешенная, исходящая из всех поступивших партий и фактических условий снабжения за отчетный период.

3) Метод покупных цен.

Определение «покупные цены» неоднозначно. Это могут быть договорные цены со скидками и накидками. К покупным ценам можно отнести и так называемые фактурные цены, то есть стоимость материальных ценностей, вытекающую из счета-фактуры поставщика. Фактурные цены определяются по договору с включением стоимости различных дополнительных услуг, транспортных расходов.

Предприятие, применяющее оценку материальных оборотных средств по покупным ценам, отражает их на соответствующих счетах бухгалтерского учета по фактическим фактурным ценам, а все возникающие дополнительно транспортно-заготовительные расходы относит к накладным расходам того периода, в котором они возникли.

4) Метод ФИФО.

Это метод оценки материальных ценностей по их первоначальной стоимости. При этом методе применяется правило: «Первая партия на приход – первая в расход», то есть расход материальных ценностей оценивается по стоимости их приобретения в определенной последовательности: сначала списывается в расход стоимость материала по цене первой закупленной партии, затем второй, третьей и так в порядке очередности до исчерпания общего количества материала. Порядок оценки не зависит от фактической последовательности расходования партий поступивших материалов.

С 2005 года в финансовой отчетности использовать метод ЛИФО запрещается.

В международной практике применяется два метода учета оборотных запасов: периодический и непрерывный.

Периодический учет запасов предполагает списание стоимости запасов периодически (в конце месяца). Для этого проводится инвентаризация остатка, на основании результатов которой происходит списание стоимости запасов. Себестоимость выбывших запасов равна: к стоимости начального остатка запасов добавляются стоимость поступивших запасов и себестоимость готовой продукции и вычитаются стоимость запасов на конец периода. В данном случае применяются счета «Закупки товаров», «Запасы товаров». Этот метод применяется на предприятиях с небольшим количеством запасов.

Себестоимость израсходованных запасов определяется по формуле:

$$C = H + П + В - K,$$

где С – себестоимость запасов, списанных за период;

Н, К – стоимость начального и конечного остатка запасов;

П – стоимость запасов, поступивших за период;

В – себестоимость готовой продукции, выпущенной за период.

Основными недостатками периодического учета запасов являются отсутствие детализированного количественно-суммового учета запасов в номенклатуре, а также невозможность отслеживать себестоимость расходов и продаж; преимуществами – простота и невысокая трудоемкость учета. Он применяется на предприятиях малого и среднего бизнеса, в оптовой и розничной торговле, сфере услуг и на промышленных предприятиях, выпускающих однородную продукцию, при незначительной номенклатуре используемых материалов (сырья).

Непрерывный метод учета запасов основан на подробном отражении в учете всей номенклатуры запасов. В течение всего отчетного периода создается информация о наличии и движении определенных запасов, себестоимости проданных запасов (товаров и готовой продукции). Он более трудоемкий и может использоваться в управленческом учете, а периодический в финансовом.

Согласно МСФО должна проводиться **переоценка** запасов по возможной чистой цене продажи, если последняя ниже себестоимости, т.е. уценка.

При этом следует учитывать предназначение запасов:

- если они предназначены для продажи, то расчеты производят по рыночным ценам;

- если они предназначены на продажу по заключенным ранее договорам (расчеты производят исходя из контрактных цен);
- сырье и материалы не переоцениваются, если готовая продукция, выпущенная на их основе, будет продана по себестоимости или выше.

Разница от переоценки списывается на расходы предприятия в том отчетном периоде, в котором она произведена.

Финансовая отчетность должна раскрывать:

- 1) принципы учетной политики, принятые для оценки запасов;
- 2) общую балансовую стоимость запасов и по их видам;
- 3) балансовая стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;
- 4) величина запасов, признанная в качестве расходов в течение отчетного периода;
- 5) сумму любой уценки запасов, признанной в качестве расходов в отчетном периоде
- 6) балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств и др.

2. НЕДВИЖИМОСТЬ И ДРУГОЕ ИМУЩЕСТВО, ОТНОСЯЩЕЕСЯ К ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ

Порядок отражение в учете и отчетности основных средств регламентируется МСБУ (IAS) 16 «Основные средства». Основными аспектами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

Основные средства – это материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;
- предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.
- существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- стоимость данного объекта может быть надежно измерена.

Балансовая стоимость - стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Основные средства подразделяются на классы. Класс основных средств – это группа основных средств, сходных с точки зрения своей природы и характера использования в деятельности предприятия. Это:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;

- офисное оборудование.

Если объект основных средств удовлетворяет **критерию признания**, он должен первоначально оцениваться по фактической стоимости (первоначальной стоимости).

Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

- цену покупки, включая импортные пошлины, за вычетом торговых скидок и возмещений;

- любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия (затраты на выплату вознаграждений работникам, затраты на подготовку площадки, первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ, затраты на установку и монтаж, профессиональные консультации и др.);

- предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода.

Проценты по кредитам и займам до принятия объекта основных средств в эксплуатацию могут капитализироваться, т.е. увеличивают затраты на приобретения основных средств, после ввода в эксплуатацию - относятся на расходы соответствующего периода.

В случае если основные средства приобретаются в результате обмена на аналогичные активы – приобретаемый актив оценивается по справедливой стоимости, которая равна справедливой стоимости отдаваемого актива плюс или минус сумма, которая была уплачена денежными средствами.

Затраты на ремонт основных средств и техническое обслуживание не увеличивают их стоимость и относятся на расходы отчетного периода.

Увеличение стоимости основных средств может происходить:

1) в результате модификации и модернизации объекта, приводящего к увеличению срока полезного использования;

2) усовершенствованию составных частей объекта, которые приведут к улучшению качества выпускаемого продукта;

3) применению новых производственных процессов, которые приведут к существенному уменьшению первоначально оцененных производственных затрат.

Международные стандарты разрешают переоценку основных средств. Переоценка должна проводиться регулярно на конец отчетного периода и частота переоценок зависит от колебаний справедливой стоимости.

Стандарт допускает два варианта отражения переоценки в учете:

1) пропорциональная переоценка первоначальной стоимости и соответствующей накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость была равна переоцененной величине.

2) списание накопленной амортизации на первоначальную стоимость и переоценка балансовой стоимости до переоцененной величины.

Правило отражения результатов переоценки.

1) если балансовая стоимость основных средств увеличилась, то такое увеличение должно относиться к категории доходов напрямую относимых на капитал «Резерв переоценки основных средств».

2) Если балансовая стоимость объекта уменьшилась в результате переоценки, то такое уменьшение отражается как расход отчетного периода.

В последующие периоды основное средство должно тестироваться на предмет обесценения, если существуют признаки возможного обесценения.

При выбытии объекта основных средств он должен списываться с баланса. Разница между оцененной величиной чистых поступлений и балансовой стоимостью признается прибылью или убытком.

Поступление основных средств в учете отражается следующим образом:

Дебет счетов	Кредит счетов
Основные средства	Счета к получению
	Банк
Основные средства	Расходы на персонал и др.

Выбытие основных средств:

Дебет счетов	Кредит счетов
Накопленная амортизация	Основные средства
Счета к получению	Основные средства

Переоценка основных средств:

Дебет счетов	Кредит счетов
Основные средства	Резерв переоценки ОС
Резерв переоценки ОС	Накопленная амортизация

При составлении отчетности МСБУ (IAS) 16 требует раскрытия большого количества информации, касающейся ОС:

- для каждого класса основных средств должна раскрываться оценка, методы амортизации, сроки полезного использования, нормы амортизации, поступление и выбытие;

- о наличии ограничений на права собственности, об основных средствах, переданных в залог, находящихся в процессе строительства, способы определения справедливой стоимости.

- стоимость основных средств неиспользуемых организацией и др.

3. АРЕНДА ИМУЩЕСТВА И ЕЕ КЛАССИФИКАЦИЯ

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде имущества регулируется МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Аренда – договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей. Аренда классифицируется на финансовую и операционную.

Финансовая аренда – аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности в конечном итоге может, как передаваться, так и не передаваться.

Операционная аренда – не предусматривает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

Условия, которые обычно приводят к определению аренды как финансовой:

- договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору в конце срока аренды;

- арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права;

- срок аренды совпадает или равен сроку полезной службы арендованного имущества;

- сумма арендной платы превышает или равна стоимости арендованного имущества;

- арендуемые активы имеют настолько специальное назначение, что без значительных модификаций их может использовать только данный арендатор.

Дата начала арендных отношений – более ранняя из двух дат: даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды.

Начало срока аренды – дата, начиная с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование актива, являющегося предметом аренды. Это дата первоначального признания аренды (т. е. признания соответствующих активов, обязательств, доходов или расходов, возникающих в связи с арендой).

Срок полезной службы – это срок, в течение которого от использования актива одним или несколькими пользователями ожидается экономическая выгода либо количество единиц продукции или подобных единиц, получение которых ожидается от использования актива одним или несколькими пользователями.

Срок полезного использования – это расчетный оставшийся срок от начала срока аренды (не ограниченный его окончанием), в течение которого организация, использующая актив, ожидает получения заключенных в нем экономических выгод.

Срок аренды – это период, в течение которого договор аренды не может быть расторгнут (на который арендатор договорился арендовать актив), а также любые дополнительные сроки продолжения аренды актива с оплатой или без оплаты.

Минимальные арендные платежи – платежи в течение всего срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за

исключением условной арендной платы, оплаты услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему вместе с любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, с ним связанной.

Условная арендная плата – та часть арендных платежей, которая не фиксируется в сумме, а основывается на иных факторах, чем срок аренды, например, объем продаж, индекс цен, рыночная ставка процента и т.п.

Гарантированная остаточная стоимость – та часть остаточной стоимости арендованного актива, погашение которой гарантируется арендатором или третьей стороной;

Негарантированная остаточная стоимость – это та часть остаточной стоимости арендного актива, получение которой арендатором не гарантируется.

Валовые инвестиции в аренду – совокупная сумма минимальных арендных платежей по договору финансового лизинга, получаемых арендодателем, и любая негарантированная остаточная стоимость, ему причитающаяся.

Чистые инвестиции в аренду – валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по расчетной ставке процента, подразумеваемой в договоре аренды. Незаработанный финансовый доход определяется как разница между суммой валовых и чистых инвестиций в аренду.

Нужно также иметь в виду, первоначальные прямые затраты арендатора увеличивают стоимость материального актива, полученного по договору финансовой аренды и признаваемого в отчете о финансовом положении арендатора в качестве амортизируемого актива.

Аренда земли чаще всего классифицируется как операционная. Арендная плата, выплаченная за весь срок аренды или за часть такого срока, должна рассматриваться как авансовые платежи.

4. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ АРЕНДАТОРА И АРЕНДОДАТЕЛЯ.

Финансовая отчетность у арендатора.

1) **Отражение операций по финансовой аренде.** По юридической форме арендованное имущество не является собственностью арендатора. Поэтому стандарт требует, чтобы арендатор отразил финансовую аренду в своем отчете о финансовом положении и как актив, и как обязательство. В начале срока аренды стоимость арендованного имущества и сумма арендных обязательств должны быть равны. В дальнейшем эти суммы отличаются одна от другой, так как балансовая стоимость арендованного имущества определяется за вычетом амортизационных отчислений; арендные обязательства уменьшаются по мере уплаты арендной платы.

МСБУ (IAS) 16 указывает на то, что сумма арендных обязательств должна состоять из суммы арендных платежей и неоплаченной стоимости арендованного имущества. Каждый взнос арендной платы рассматривается как частичное погашение основного долга, исходя из полной текущей оценки арендованных основных средств и процента с неоплаченной части их стоимости. Арендатор производит амортизационные отчисления, исходя из принятой на баланс первоначальной стоимости основных средств и срока их аренды, а сумму процентов относит на расходы текущего периода. Сумму полученных процентов арендодатель зачисляет на доходы текущего периода.

2) **Отражение операционной аренды.** Арендатор не отражает арендованное имущество, полученное на условиях операционной аренды, в своем отчете о финансовом положении. Обязательства по арендным платежам отражаются в отчете о финансовом положении только по текущим расчетам. Суммы арендных платежей показываются как текущие расходы по мере наступления сроков выплаты арендной

платы. В финансовой отчетности арендатора необходимо раскрывать условия аренды и арендные платежи.

Финансовая отчетность у арендодателя

1) **Отражение операций финансовой аренды.** Поскольку практически все риски и экономические выгоды по финансовой аренде имущества передаются арендатору, в отчете о финансовом положении арендодателя отражается дебиторская задолженность по арендным платежам, равная чистой инвестиции в аренду.

Задолженность по арендным платежам к поступлению состоит из основного долга по стоимости инвестиции в аренду и финансового дохода (процентов) как вознаграждения арендодателя за инвестиции и услуги.

Финансовый доход признается в отчетности как постоянная норма прибыли на непогашенную сумму основного долга арендатора. Первоначальные затраты, связанные с арендой (различные комиссионные и юридические расходы), могут быть отнесены на расходы арендодателя.

2) **Операционная аренда имущества не требует исключения** его из материальных активов арендодателя. Оно отражается в отчете о финансовом положении арендодателя и по нем начисляется амортизация. Арендные доходы отражаются как доходы арендодателя на равномерной основе в течение всего срока аренды, даже если поступления арендной платы осуществляются иначе. Доходы от предоставления арендатору дополнительных услуг, сопутствующих аренде, например, обслуживание оборудования, признаются и учитываются отдельно.

Затраты на операционную аренду, в том числе и амортизационные отчисления, признаются в качестве расходов по мере признания арендного дохода. Первоначальные прямые затраты, связанные с имуществом, сдаваемым в операционную аренду, либо списываются в периоде их возникновения, либо распределяются на весь срок аренды и получения арендного дохода.

Организация систематически проверяет стоимость сданного в аренду имущества и его соответствия балансовой стоимости, если нужно, то и переоценивает его, как предусмотрено для любых других объектов имущества, машин и оборудования.

В финансовой отчетности арендодателя необходимо раскрывать общее описание заключенных договоров, общие валовые инвестиции в аренду, арендные платежи, ожидаемые к получению: не позже одного года; свыше года, но не позже пяти лет; после пяти лет условные арендные платежи, признанные в отчетном периоде; финансовый доход будущих периодов и др.

Для операционной аренды следует показать для каждого класса имущества первоначальную балансовую стоимость арендного имущества, накопленную амортизацию и убытки от снижения стоимости арендованных объектов.

Требования к раскрытию информации в соответствии с МСФО (IAS) 16 в отчетности:

<i>Финансовая аренда</i>	
Арендаторы	Арендодатели
Обязаны раскрывать следующую информацию: - по каждой группе активов – чистую балансовую стоимость по состоянию на отчетную дату; - выверку между общей суммой минимальных	Обязаны раскрывать следующую информацию: - выверку между валовыми инвестициями в аренду по состоянию на отчетную дату и

<p>арендных платежей по состоянию на отчетную дату и их текущей стоимостью.</p> <p>Помимо этого, организация обязана раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей по состоянию на отчетную дату, а также их текущую стоимость по каждому из следующих периодов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - до одного года; - в период между одним годом и пятью годами; - по истечении пяти лет; - условную арендную плату, отражаемую как расход в отчетном периоде; - общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые предполагается получить в рамках нерасторжимой субаренды, по состоянию на отчетную дату; - общее описание существенных положений договора аренды, в том числе: - основания для определения пропорциональной арендной платы; - возможность и условия возобновления аренды или - возможности приобретения арендуемого объекта в собственность, а также положения, регламентирующие повышение арендной платы; - ограничения, установленные договором аренды, в частности, в отношении дивидендов, дополнительной задолженности и продления срока аренды. <p>В отношении активов, арендуемых в рамках финансовой аренды, применяются требования МСБУ 16, МСБУ 36, МСБУ 38, МСБУ 40 и МСБУ 41.</p>	<p>текущей (дисконтированной) стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на отчетную дату.</p> <p>Арендодатель обязан дополнительно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и о дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на отчетную дату с разбивкой по каждому из следующих периодов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - до одного года; - в период между одним годом и пятью годами; - по истечении пяти лет; - неполученный финансовый доход; - величину негарантированной ликвидационной стоимости на отчетную дату; - накопленную безнадежную дебиторскую задолженность по минимальным арендным платежам; - пропорциональную арендную плату, признанную как доход в отчетном периоде; - общее описание существенных условий договора аренды. <p>Также целесообразно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду за вычетом неполученного финансового дохода по новому направлению бизнеса в течение отчетного периода за вычетом сумм по расторгнутым арендным договорам</p>
--	---

Операционная аренда

Арендаторы	Арендодатели
<p>Обязаны раскрывать следующую информацию:</p> <ul style="list-style-type: none"> - общую сумму будущих минимальных арендных платежей в рамках нерасторжимой операционной аренды по каждому из следующих периодов: - до одного года; - в период между одним годом и пятью годами; - по истечении пяти лет; - общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые предполагается получить в рамках нерасторжимой субаренды по состоянию на отчетную дату; - платежи по аренде и субаренде, признанные как расход в отчетном периоде, обособленно указывая суммы по минимальным арендным платежам, пропорциональной арендной плате и платежам по субаренде, - Общее описание существенных положений договора аренды. 	<p>Обязаны раскрывать следующую информацию:</p> <ul style="list-style-type: none"> - общую сумму будущих минимальных арендных платежей в рамках нерасторжимой операционной аренды по каждому из следующих периодов: - до одного года; - в период между одним годом и пятью годами; - по истечении пяти лет; - общую сумму пропорциональной арендной платы, признанной как доход в отчетном периоде; - общее описание основных положений договора аренды. <p>Помимо этого, в отношении активов, арендуемых на условиях операционной аренды, к арендодателям применяются требования МСБУ 32, МСБУ 16, МСБУ 36, МСБУ 38, МСБУ 40 и МСБУ 41, регламентирующих раскрытие информации.</p>

Тема 6.

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, РЕЗЕРВОВ, УСЛОВНЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (МСБУ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», МСБУ 38 «Нематериальные активы»)

1.	Нематериальные активы, их признание.
2.	Оценка нематериальных активов и отражение в отчетности.
3.	Оценочные обязательства.
4.	Условные активы и обязательства.

1. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ИХ ПРИЗНАНИЕ

Порядок признания, учета, оценки и раскрытия информации в отчётности нематериальных активов определяется МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Нематериальные активы – это имущество, не имеющих материально-вещественного содержания, или это содержание не имеет решающего значения или не рассматривается из-за юридических ограничений. Как и любой актив, объект нематериальных активов должен быть под контролем организации, приносить экономические выгоды в будущем, и его можно идентифицировать как отдельный объект учета.

Затраты на любые объекты могут быть приняты в качестве нематериальных активов если они соответствуют критериям признания:

- 1) возможность использования в производстве, коммерческих операциях или управлении;
- 2) извлечение экономической выгоды от использования в течение более. одного отчетного периода;
- 3) не предназначены и не предполагаются к продаже в нормальных условиях;
- 4) имеются документы, подтверждающие права организации на использование актива;
- 5) могут быть отделены от другого имущества как самостоятельные объекты учета;
- 6) не имеют материального содержания или оно не имеет решающего значения при определении имущества.

В таблице приведены объекты, относящиеся к нематериальным активам.

Объекты нематериальных активов	Объекты, учитываемые как расходы будущих или отчетного периодов
Патенты и лицензии	Маркетинговые исследования
Расходы разработки	Расходы на подготовку производства и научные исследования
Программные продукты для ЭВМ	Расходы на рекламу и продвижение товаров
Торговые марки и торговые знаки	Внутренне созданные торговые марки и товарные знаки
Деловая репутация (гудвилл), возникающая при покупке компаний	Базы данных о клиентах, рынках
Авторские права и права на промышленные образцы	Внутренне созданная деловая репутация

Контроль нематериального актива имеет место, когда компания обладает правом на получение экономических выгод от данного актива и возможностью запретить доступ других к этому активу.

Идентифицируемость нематериального актива состоит в четком отличии его от других объектов, если организация может его продать, обменять или распределить конкретные будущие выгоды от такого актива. Если нематериальные активы приобретаются в едином имущественном комплексе и не могут быть четко идентифицированы по отдельным объектам, то они принимаются на учет в составе стоимости деловой репутации. Деловая репутация возникает как превышение цены, уплачиваемой при покупке другой компании или ее отдельного предприятия (филиала), над справедливой чистых активов организации. Признание в учете отдельного нематериального актива требует четкого отделения его от деловой репутации.

Нематериальные активы содержатся обычно на некоторых материальных носителях, например на пленке или компакт-диске. Отнесение объекта к материальным или нематериальным активам осуществляется на основе суждения о том, какой элемент – материальный или нематериальный – является важнее.

Экономические выгоды от использования нематериального актива могут включать либо выручку (часть выручки) от продажи товаров и оказания услуг, либо снижение расходов компании, либо другие выгоды, например, доступ к некоторым ресурсам, осуществление определенной деятельности и т.п.

Нематериальные ресурсы, поступающие в распоряжение организации, подразделяются на полученные со стороны и созданные внутри организации (внутренне созданные).

Нематериальные ресурсы, полученные со стороны, как правило, признаются нематериальными активами и оцениваются по себестоимости их приобретения. Внутренне созданные нематериальные ресурсы только частично признаются нематериальными активами. Большая часть затрат на внутренне созданные нематериальные ресурсы признается в качестве текущих расходов того отчетного периода, в котором такие затраты состоялись.

2. ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ

Первоначальная оценка нематериального актива производится по сумме всех затрат, связанных с его приобретением и созданием, то есть по фактической себестоимости. В себестоимость нематериального актива включаются: покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, а также затраты на его подготовку к применению. Сумма процентов признается в качестве расхода отчетного периода или включается в себестоимость актива в зависимости от учетной политики компании.

При покупке нематериального актива через объединение компаний отдельно идентифицируемые объекты нематериальных активов оцениваются по справедливой стоимости. Если нематериальный актив не может быть надежно оценен как отдельный объект, его стоимость признается как часть стоимости деловой репутации.

Безвозмездное получение или покупка через правительственную субсидию нематериальные активы должны оцениваться по справедливой стоимости. При обме-

не нематериальные активы оцениваются по справедливой стоимости актива, переданного для возмещения в операции обмена. Никакие прибыль или убыток по такой операции признаваться не должны.

Если организация производит исследования и разработки то следует учесть, что все затраты на исследования признаются расходами в тех отчетных периодах, в которых они имели место.

Затраты на разработки могут признаваться в качестве нематериальных активов, если доказано будущее полезное применение результата разработок в производственных и коммерческих целях.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива включает все расходы, которые могут быть отнесены на данный объект и связаны с его созданием и подготовкой к использованию по назначению. В нее, включаются:

- материальные затраты и расходы на услуги;
- оплата персонала, занятого созданием актива;
- непосредственные расходы на обслуживание процесса создания актива: пошлины за регистрацию, расходы на патенты и лицензии, использованные для разработок, и другие аналогичные расходы;
- накладные расходы, необходимые для создания актива.

В себестоимость внутренне созданного нематериального актива не включаются коммерческие и управленческие расходы (кроме тех, что могут быть непосредственно отнесены на его подготовку к полезному использованию).

Нематериальные активы переоцениваются по справедливой стоимости. После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости за минусом накопленной амортизации после переоценки объекта и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Переоценка нематериальных активов должна производиться по мере изменения их справедливой стоимости. Если справедливая стоимость нематериального актива не может быть определена или более уже не определяется, то такие объекты учитываются по их первоначальной себестоимости или переоцененной стоимости на последнюю дату переоценки.

Балансовая стоимость нематериального актива определяется за минусом накопленной амортизации после первоначального признания или последней переоценки и за минусом накопленной суммы убытка от переоценки.

При переоценке нематериального актива подлежит пересчету и сумма накопленной амортизации. Возможен и другой вариант, при котором сумма амортизации исключается вообще, а остаточная стоимость нематериального актива переоценивается до величины его справедливой стоимости.

Сумма дооценки нематериального актива относится на увеличение собственного капитала. Если балансовая стоимость нематериального актива при переоценке понижается, то сумма снижения признается расходом отчетного периода. Увеличение от переоценки должно признаваться доходом в той части, в какой она восстанавливает уменьшение стоимости того же актива, ранее списанной в расход.

Выбытие нематериального актива в результате продажи или обмена вызывает необходимость списать его остаточную стоимость. При списании нематериального актива его первоначальная или переоцененная стоимость списывается с соответст-

вующего счета с одновременным списанием накопленной по данному объекту амортизации.

Прибыль или убыток по операциям, связанным с выбытием нематериальных активов, – это разница между поступлениями от продажи и остаточной стоимостью выбывших объектов.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать информацию по нематериальным активам, созданным самой организацией и полученным со стороны по каждому классу сходных по характеру и применению объектов.

В примечаниях к Отчету о финансовом положении приводится балансовая сверка показателей по каждому классу нематериальных активов.

Кроме того, дополнительно раскрываются данные о существенных объектах нематериальных активов: описание, его балансовая стоимость, оставшийся амортизационный период.

По нематериальным активам, полученным безвозмездно или приобретенным за счет правительственных субсидий, необходимо раскрывать:

- порядок оценки данных активов;
- первоначальную стоимость объектов;
- балансовую стоимость на отчетную дату.

В примечаниях к финансовой отчетности должно отражаться метод оценки и амортизации нематериальных активов, сроки их полезной службы, норму амортизации. Приводятся данные об амортизационных отчислениях по каждому классу нематериальных активов и указываются те статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включены расходы на амортизацию. Отдельно приводятся сведения об объектах нематериальных активов, стоимость которых полностью с амортизирована, но которые находятся в эксплуатации. В финансовой отчетности обязательно раскрывают общую сумму затрат на исследования и разработки, которая в отчетном периоде признана в отчете о прибылях и убытках в качестве текущих расходов.

Информация о переоценке нематериальных активов должна содержать дату последней переоценки, балансовую стоимость до и после переоценки, общую сумму дооценки и балансовую стоимость нематериальных активов по классам, если бы они учитывались в финансовой отчетности по фактической стоимости приобретения.

3. ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Для учета резервов, условных обязательств и условных активов применяется МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Обязательство – это текущее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию с предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие – событие, создающее юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство, от которого нельзя уклониться.

Юридическое обязательство (правовое) – обязательство, проистекающее из:

- договора (из прямо определенных или подразумеваемых условий его);
- законодательства; или

- иного действия правовых норм.

Традиционное обязательство возникает в результате устоявшейся деятельности организации.

Обязательства организации можно разделить на две группы: точно известные и оцениваемые.

Точно известные обязательства уже в момент их возникновения позволяют оценить и признать сумму, подлежащую возмещению. Например, кредиторская задолженность по акцептованным расчетным документам, основной долг по кредиту банка.

Оцениваемые обязательства отличаются тем, что в момент их возникновения сумма, подлежащая возмещению, неизвестна и определяется только приблизительно - расчетным путем. Например, обязательства по гарантийному ремонту технических средств.

Существуют также **начисляемые обязательства**, сумма которых заранее неизвестна. Например, проценты за пользование кредитом, сроки погашения которого могут меняться под влиянием различных обстоятельств.

Правовые обязательства вытекают из условий договора, требований законодательства или предписаний компетентных органов, основанных на действующем законодательстве.

Правовые обязательства могут быть как точно известными, так и оцениваемыми

Резервы представляют собой обязательства с неопределенными временем и суммой возмещения. Резервы являются условными величинами, так как существует неясность срока погашения и суммы погашения обязательства. Резервы являются оцениваемыми обязательствами, которые необходимо четко отделить от кредиторской задолженности и других точных обязательств.

Условия начисления резервов:

- наличие текущего обязательства, которое возникло в результате прошлых событий;
- вероятное выбытие экономически выгодных ресурсов для его погашения;
- достаточно надежная оценка суммы обязательства.

Почти всегда возникает связь обязывающего события с возникновением текущего обязательства.

Прошлые события, на которых основаны обязательства, должны возникать независимо от будущих событий и будущих действий компании. В балансе могут признаваться только обязательства, существующие на отчетную дату. Любые намерения организации, принятые в одностороннем порядке, не признаются обязательствами и требуют начисления резерва.

Обязательства всегда предполагают две стороны – одна платит, другая получает. Но одностороннего принятия обязательств быть не может.

Вероятное выбытие экономически выгодных ресурсов является обязательным условием для признания обязательства и начисления резерва. **Надежная оценка обязательства** является непременным условием резерва. Резерв нельзя оценить точно, поэтому в МСБУ (IAS) 37 установлено, что «сумма, признанная в качестве

резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату».

Наилучшая оценка это сумма, которую организация должна уплатить для погашения обязательств на отчетную дату.

При оценке резерва должны учитываться риски и неопределенности. Обычно риск возникает в результате неоднозначного понимания оцениваемого обязательства. Стандарт подчеркивает, что наличие неопределенности и риска не может быть оправданием для излишних резервов или преднамеренного завышения обязательств.

При оценке резервов должны учитываться возможные будущие события, которые могут повлиять на размер суммы, необходимой для погашения обязательства. Ожидаемая прибыль от выбытия активов не должна учитываться при оценке резерва.

МСБУ (IAS) 37 предусматривает, что резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был создан. Использование начисленных резервов не по назначению не допускается. На каждую отчетную дату необходимо его пересматривать и при необходимости корректировать. При пересмотре может выясниться, что погашение обязательств не будет происходить, тогда резерв следует закрыть и признать сумму соответствующих доходов.

Для каждого вида резервов предприятие должно раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности следующую информацию:

- балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода;
- дополнительные резервы, признанные в течение периода, включая увеличение существующих резервов;
- суммы, использованные резервов в течение периода;

Пример. Компания продает товары с гарантией покрыть покупателям затраты на устранение любого производственного дефекта, выявленного в течение 12 месяцев со дня покупки. Предполагается, что в каждом проданном изделии будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на устранение которых составят 200 тыс. дол. При обнаружении в каждом проданном изделии более крупных дефектов на ремонт придется израсходовать 700 тыс. дол. Опыт прошлых лет компании и прогнозы на будущее свидетельствуют о том, что в предстоящем году 80% проданных изделий не будет иметь дефектов, 15% будет иметь небольшие дефекты и 5% крупные дефекты.

Требуется рассчитать сумму резерва на покрытие обязательств по гарантиям, который необходимо сформировать в финансовой отчетности компании. Компания оценивает вероятность гарантийных обязательств в целом.

Решение. Предполагаемая сумма расходов на ремонт, а значит, и величина резерва на гарантийное обслуживание составит:

$$(80 \times 0/100) + (15 \times 200/100) + (5 \times 700/100) = 65 \text{ тыс. дол.}$$

4. УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ И УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

В организациях в результате хозяйственной деятельности могут возникать условные активы и условные обязательства. Порядок их признание в учете и отчетности определяется МСБУ (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Условный актив является результатом прошлых событий, но отвечать требованиям признания такой актив будет только в случае возникновения или не возникновения некоторых событий в будущем. Но при этом события могут произойти, а

могут и не произойти. Например, судебный иск предъявленный организацией, возможность выиграть который оценивается как неопределенная.

Условный актив не отражается в балансе до тех пор, пока не появятся очевидные свидетельства того, что он отвечает требованиям признания актива. Но в таком случае он перестает быть условным активом.

Условный актив не признается в финансовой отчетности и в соответствии с принципом осмотрительности, так как его признание потребует признать и ответствующий доход, который может быть не получен компаний. Информацию о наличии условного актива организация должна раскрывать в примечаниях к отчетности.

В течение всего срока существования условного актива компания обязана оценивать обстоятельства и события, выявлять их изменения.

Условное обязательство возникает из прошлых событий, но реальность его существования будет подтверждена наступлением или не наступлением определенных событий в будущем, возможности компании влиять на которые существенно ограничены или вовсе отсутствуют. К условным относятся также обязательства, которые не могут быть надежно оценены в количественном отношении (сумма не поддается надежной оценке).

Организация не признает условные обязательства в своей финансовой отчетности, но обязана раскрыть в примечаниях условное обязательство, если есть перспектива его возможного погашения.

Если существует вероятность выбытия ресурсов на погашение обязательства, то необходимо создать резерв на его покрытие и прекратить раскрывать такое обязательство как условное.

В примечаниях к финансовой отчетности об условных активах раскрывается информация по каждому классу таких активов, краткая их характеристика и оценочная стоимость актива. Информация об условных обязательствах должна содержать краткое описание каждого условного обязательства.

Тема 7. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ И УЧАСТИЯ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

(МСБУ 27 «Отдельная финансовая отчетность», МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия», МСБУ 40 «Инвестиционная недвижимость», МСФО 11 «Совместное предпринимательство»)

1.	Общий подход к учету инвестиций.
2.	Инвестиции в дочерние и ассоциированные организации.
3.	Инвестиционная собственность.
4.	Вложения в совместную деятельность.
5.	Раскрытие информации в финансовой отчетности.

1. ОБЩИЙ ПОДХОД К УЧЕТУ ИНВЕСТИЦИЙ.

Многие компании инвестируют средства в другие предприятия.

Инвестиции – это активы, приносящие экономические выгоды в виде процента, дивиденда, арендной платы, а также в форме повышения стоимости капитала. Это финансовые вложения организации.

Инвестиции по срокам вложений подразделяются на:

1) **краткосрочные** – срок, использования, которых менее года и которые могут быть легко и быстро реализованы, приобретаются с целью быстрого получения денег (к ним относятся и эквиваленты денежных средств);

2) **долгосрочные** – приобретаются с целью систематического длительного по времени получения дохода и тем самым увеличения капитала.

МСФО предусматривает классификацию инвестиций по категориям:

- 1) инвестиции, удерживаемые до погашения;
- 2) инвестиции, удерживаемые на неопределенный срок;
- 3) инвестиции, предназначенные для торговли;
- 4) инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи.

По сущности инвестиции подразделяются на:

- 1) Инвестиции, не дающие ни влияние, ни контроль (до 20 %).
- 2) Инвестиции, дающие влияние, но не дающие контроль (от 20 до 50%).
- 3) Инвестиции, дающие и влияние, и контроль (свыше 50%).

В балансе инвестиции отражаются по справедливой стоимости или по наименьшему из значений: себестоимости и рыночной стоимости

Увеличение или уменьшение рыночной стоимости краткосрочных инвестиций на каждую отчетную дату может отражаться и как доход, так и расход в отчете о прибылях и убытках. Или доход в виде разницы может относиться на увеличение капитала, а снижение в дальнейшем стоимости инвестиции на уменьшение капитала. Порядок закрепляется в учетной политике.

Себестоимость инвестиций – состоит из рыночной стоимости на день приобретения и расходов, связанных с приобретением инвестиции (пошлины, сборы, гонорары, брокерские вознаграждения и т.д.).

При этом следует учитывать:

- 1) акции и др. ценные бумаги – в учете отражаются по рыночной стоимости;
- 2) иные долевые вложения – по справедливой стоимости передаваемого имущества;
- 3) разность между стоимостью приобретения и выкупной стоимостью долговых ценных бумаг (например: облигаций) относится на доходы на протяжении всего срока до их погашения и отражается в отчете о прибылях и убытках;
- 4) дебиторская задолженность по невыплаченным за предыдущие периоды процентам и дивидендам, уменьшают себестоимость инвестиций.

При реализации инвестиций разница между выручкой и балансовой стоимостью отражается как прибыль или убыток, в том периоде, когда была произведена реализация.

Долгосрочные инвестиции, при их приобретении оцениваются по себестоимости приобретения. По долгосрочным инвестициям могут проводиться переоценки до их справедливой стоимости, за которую принимается текущая рыночная стоимость.

Увеличение стоимости долгосрочных инвестиций при их переоценки увеличивает капитал организации и относится на соответствующий счет дооценки долгосрочных финансовых вложений. При уменьшении балансовой стоимости разница относится на увеличение убытка, но при этом должны учитываться суммы ранее произведенных дооценок долгосрочных финансовых вложений.

2. ИНВЕСТИЦИИ В ДОЧЕРНИЕ И АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ.

Инвестиции могут производиться в дочерние и ассоциированные организации. Для учета инвестиций в дочерние, совместные предприятия и ассоциированные организации должен применяться МСБУ (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность».

Дочернее предприятие – предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.

Ассоциированное предприятие – предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и которое не является ни дочерним предприятием, ни долей в совместной деятельности.

Материнское предприятие – предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.

Контроль – право материнской компании определять финансовую и операционную политику дочернего предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.

Обычно контроль возникает, если материнская компания имеет 50% и более голосов голосующих акций организации.

Инвестор независимо от характера его участия в каком-либо предприятии (объект инвестиций) должен определить, является ли он материнским предприятием, оценив, при этом обладает он контролем над объектом инвестиций или нет.

Инвестор обладает контролем над объектом инвестиций в том случае, если инвестор подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода, а так же если имеет возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

Поэтому инвестор обладает контролем над объектом инвестиций только в том случае, если инвестор:

- обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода;
- имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора.

При учете инвестиций в ассоциированные предприятия применяется также МСБУ (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».

В финансовой отчетности материнской компании, инвестиции в дочерние организации и ассоциированные организации могут отражаться:

- 1) по фактической себестоимости или по рыночной стоимости;
- 2) по методу долевого участия;

Метод учета инвестиций по долевному участию означает, что при первоначальном признании инвестиции учитываются по себестоимости, а по окончании каждого отчетного года должна производиться корректировка изменения доли инвестора в чистых активах дочерней компании, т.е. на сумму полученной прибыли или убытка.

Прибыль или убыток инвестора включает в себя свою долю от прибыли или убытка, а также долю в составе прочего совокупного дохода от инвестиций.

Если инвестор, не контролируя объект инвестиций, участвует в принятии решений по его финансовой или операционной политике, это означает, что он оказывает **значительное (существенное) влияние** на инвестируемую компанию. Подобный объект инвестиций получил название ассоциированной компании.

Существенное влияние возникает, если имеет место:

- наличие права собственности на 20-50% акций с правом голоса
- инвестор имеет представительство в совете директоров или аналогичном органе управления;
- инвестор принимает участие в процессе выработки политики объекта инвестирования;
- между инвестором и объектом инвестиций осуществляются крупные сделки;
- инвестор и объект инвестиций обмениваются управленческим персоналом;
- инвестор и объект инвестиций предоставляют друг другу важную управленческую информацию.

Само понятие значительного влияния предполагает, что инвестор во многом ответственен за результаты деятельности ассоциированной компании и рентабель-

ность инвестиций во многом зависит от правильности принимаемых инвестором решений по финансовой и операционной политике ассоциированного предприятия.

Поскольку ассоциированная компания не контролируется материнской или дочерней компанией. В этом случае для учета инвестиций применяется метод долевого участия.

3. ИНВЕСТИЦИОННАЯ СОБСТВЕННОСТЬ.

Стандарт МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» применяется при признании, измерении и раскрытии информации об инвестиционном имуществе.

Инвестиционная недвижимость – это недвижимое имущество (земля, здания, земля и здания вместе), которым компания владеет (в качестве собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью сдачи в аренду или увеличения его стоимости, а не с целью использования в процессе производства, для административных целей или продажи в процессе ведения обычной хозяйственной деятельности. Важное значение для определения инвестиционной собственности является цель использования.

Первоначально инвестиционная собственность отражается в учете по себестоимости приобретения или строительства. В последствии компания может выбрать различные варианты оценки в отношении инвестиционной собственности.

Согласно МСБУ (IAS) 40, разрешено два варианта учета инвестиционной собственности:

1) по справедливой стоимости. Все изменения стоимости отражаются на счетах прибылей и убытков и влияют на финансовый результат.

2) по первоначальной стоимости приобретения, с начислением в дальнейшем амортизации и признанием убытков от обесценения.

В процессе деятельности организации способ использования тех или иных активов может измениться. В этой связи МСБУ (IAS) 40 рассматривает возможность переклассификации инвестиционной собственности.

Согласно требованиям стандарта, такая переклассификация может быть произведена только в том случае, когда произошло изменение в использовании актива, подтвержденное одним из следующих свидетельств:

- начало использования актива в процессе производства, представления товаров и услуг или для административных целей – перевод из категории инвестиционной собственности в категорию собственности, используемой владельцем (основных средств);

- начало модификации (разработки) с целью перепродажи – перевод из категории инвестиционной собственности в категорию запасов;

- окончание использования собственности владельцем – перевод из категории собственности, используемой владельцем (основных средств), в категорию инвестиционной собственности;

- начало сдачи в операционную аренду третьей стороне – перевод из категории запасов в категорию инвестиционной собственности.

При переводе из категории инвестиционной собственности, в категорию основные средства, запасы переклассификация осуществляется по справедливой стоимости на дату перевода.

4. ВЛОЖЕНИЯ В СОВМЕСТНУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ.

Совместная деятельность получила достаточно широкое распространение во многих странах. При отражении в учете долей участия в совместной деятельности и представлении в финансовой отчетности информации должен применяться стандарт МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство».

Соглашения о совместной деятельности – это договорное соглашение о деятельности, над которой две и более сторон обладают совместным контролем. Совместная деятельность может осуществляться различными способами, но необходимым условием является наличие совместного контроля.

Совместная деятельность обладает следующими особенностями:

- стороны связаны договорным соглашением
- договорное соглашение предоставляет двум или большему числу сторон совместный контроль над деятельностью.

Совместный контроль – контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон.

Выделяют два типа совместной деятельности:

- **совместная операция** – это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью. Такие стороны именуется участниками совместной операции.

- **совместное предприятие** – это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности. Такие стороны именуется участниками совместного предприятия.

От типа совместной деятельности зависит отражение вложений в совместную деятельность в учете и отчетности каждого участника:

1) при совместных операциях в учете участники должны признать свою долю контролируемых активов, обязательств, а также понесенных расходов и свою долю в доходах от продажи продукции или оказания услуг, произведенной или осуществленных в рамках совместной деятельности;

2) при совместных предприятиях используется метод долевого участия.

В отчетности каждого участника в совместной операции признаются:

- свои активы, включая свою долю в совместных активах;
- свои обязательства, включая свою долю в совместных обязательствах;
- свою выручку от продажи доли в продукции, произведенной в результате совместной операции;
- свою долю выручки от продажи продукции, произведенной в результате совместной операции; и
- свои расходы, включая долю в совместных расходах.

Участник совместного предприятия должен признать свою долю участия в совместном предприятии как инвестиции и отразить такие инвестиции в учете с использованием метода долевого участия в соответствии с МСБУ (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».

Сторона, которая является участником совместного предприятия, но не обладает совместным контролем, должна отразить свою долю участия в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», если только у нее нет значительного влияния на совместное предприятие, в случае чего сторона должна отразить свою долю в соответствии с МСБУ (IAS) 28.

5. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В примечаниях к Отчету о финансовом положении раскрываются рыночная стоимость инвестиций, справедливая стоимость инвестиционной собственности, если они учитывались в др. оценке.

В примечаниях к Отчету о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период раскрываются проценты, дивиденды и др. доходы отдельно по краткосрочным и долгосрочным инвестициям; прибыли и убытки от продажи краткосрочных инвестиций, суммы дооценки или снижения стоимости долгосрочных инвестиций.

Информация об инвестициях в ассоциированные компании определяется МСБУ (IAS) № 28, согласно которому в примечаниях к отчетности должно отражаться, каким методом учитываются инвестиции. В сводной финансовой отчетности инвестиции в ассоциированные компании, учтенные по методу долевого участия должны показываться в Отчете о финансовом положении отдельной строкой в составе долгосрочных инвестиций как показатель «Инвестиции в ассоциированные компании», а в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период доля инвестора также показывается отдельной статьей. В примечаниях отражается перечень ассоциированных компаний, сведения о их деятельности.

Информация об инвестиционной собственности должна раскрывать применяемые модели учета по справедливой или первоначальной стоимости приобретения. По доходам и расходам отражается: доходы от арендных платежей и других доходах, прямые операционные расходы, расходы по объектам приносящие доходы и не приносящие доходы.

В отчетности об участии в совместной деятельности должна содержаться информация о характере совместной деятельности и перечень совместных предприятий, порядок получения и отражения доходов.

Тема 8.
УЧЕТ ВЫРУЧКИ И ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ
(МСБУ 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»,
МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»).

1.	Общие правила отражения выручки.
2.	Особенности учета выручки по видам деятельности.
3.	Учет государственных субсидий.

1. ОБЩИЕ ПРАВИЛА ОТРАЖЕНИЯ ВЫРУЧКИ

В соответствии с МСФО и принципами подготовки и представления финансовой отчетности доход **определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме** увеличения стоимости активов, либо уменьшение обязательств, ведущих к увеличению капитала организации, независимо от вкладов собственников. **Доходы** организации подразделяют на доходы от выручки и на прочие доходы. Стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» определяет порядок учета выручки, полученной от продажи товаров, работ и услуг и других определенных видов операций и событий.

Выручка – это доходы от обычной деятельности предприятия, состоящие из дохода от реализации товаров, работ, услуг, процентов, дивидендов и арендной платы.

Обычная (основная) деятельность – регулярная деятельность по извлечению дохода, получаемого тем или иным способом.

Прочие доходы – это поступление экономических выгод не от основной деятельности компании (например, доходы от продажи внеоборотных активов и их переоценки).

Согласно МСФО (IFRS) 15 – **выручка признается в учете**, если существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды и эти выгоды можно надежно измерить.

Оценка выручки производится **по справедливой стоимости** полученного или ожидаемого возмещения покупателя, заказчика, пользователя актива, т.е. это рыночная цена сделки.

Сумма выручки определяется полученной или ожидаемой к получению суммой денежных средств или их эквивалентов, **т.е. по мере ее начисления**.

В соответствии со стандартом возмещения по сделке признаются выручкой с учетом любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых покупателю.

Выручка от продажи товаров или оказание услуг на условиях **бартерных сделок** признается, равной справедливой стоимости полученных в обмен товаров или услуг.

2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВЫРУЧКИ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

МСФО (IFRS) 15 устанавливает методы учета выручки от следующих видов операций и фактов хозяйственной деятельности: продажи товаров, оказания услуг, процентов, дивидендов.

При предоставлении активов предприятия за плату во временное пользование возникнут следующие **виды выручки**:

- **проценты** – плата за пользование денежных средств предприятия или их эквивалентов;

- **роялти** – плата за использование нематериальных активов (патентов, торговых марок, авторских прав, компьютерных программ);

Дивиденды – часть прибыли компании, которая распределяется среди держателей акций данной компании.

Организация может не признавать выручку в том случае, если не уверена в поступлении экономических выгод от продажи.

Выручка от продажи товара в обычных условиях признается в день передачи права собственности или владения товаром, и отражается в учете как дебиторская задолженность.

Порядок отражение операций по реализации товаров следующий:

Дебет счетов	Кредит счетов
Себестоимость проданных товаров	Запасы товаров
Счета к получению	Продажи

Выручка не может быть признана, если невозможно оценить расходы, так как выручка и расходы, относящиеся к одной и той же сделке или одному и тому же событию, должны признаваться одновременно (соотнесение доходов и расходов).

При продаже с предоплатой товаров выручка признается после доставки товаров покупателю.

При частичной оплате за товар, которого нет в наличии, выручка признается после отгрузки товара.

При продаже с оплатой наличными выручка признается после доставки товара и его оплаты покупателем.

При продаже товара через посредника, по консигнации или договору комиссии – выручка признается после продажи товара посредником. При продаже недвижимости выручка признается, когда права собственности на недвижимость переходит к покупателю.

При продаже товаров в рассрочку выручка без процентов за пользование кредитом признается в день продажи товаров.

Выручка от оказания услуг и выполнения работ признается с указанием стадии завершенности операции в том отчетном периоде, в котором оказаны услуги, предусмотренные договором и если результат операции по оказанию услуг может быть надежно оценен.

Стадия завершенности работ и услуг может быть определена на основании:

- отчетов о выполненной работе;

- процентного отношения услуг, предоставленных на дату отчетности, к общему объему услуг;

- пропорционального соотношения затрат по договору, понесенных на дату составления отчета, к оценочной величине общих затрат по сделке.

В соответствии с МСФО (IFRS) 15 результат сделки от выполнения работ можно **надежно оценить, если:**

- 1) сумма выручки может быть оценена с достаточной точностью;
- 2) предполагается, что произойдет увеличение экономических выгод предприятия;
- 3) степень завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно определена;
- 4) затраты в связи со сделкой, могут быть надежно оценены.

В Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, а также в примечаниях подлежит раскрытию следующая информация:

- 1) сумма по каждой существенной выручке, полученной от:
 - продажи товаров;
 - предоставления услуг и выполнения работ;
 - процентов;
 - дивидендов;
 - лицензионных платежей;
- 2) сумма выручки, возникшая в результате обмена товаров и услуг;
- 3) учетная политика, принятая для признания выручки, в том числе способы, используемые для определения стадии завершенности сделок, связанных с оказанием услуг.

Выручка от процентов, лицензионных платежей и дивидендов признаются в следующем порядке:

- проценты признаются в тех отчетных периодах, в которых денежные средства и другие активы находились у пользователей, пропорционально времени нахождения;
- роялти и лицензионные платежи признаются равномерно в течение всего срока пользования нематериальными активами и лицензионными правами;
- дивиденды признаются в качестве дохода после получения права акционеров на них.

3. УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ

В соответствии с МСБУ (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» государственные субсидии должны признаваться в качестве дохода и не должны относиться прямо на счет капитала.

Под государственной субсидией понимается помощь в форме передачи данной организации ресурсов на определенных условиях.

Под государственной помощью понимаются действия, направленные на обеспечение специфических экономических выгод для данной организации.

Правительственная помощь предназначена для стимулирования организации в направлении определенной деятельности, выгодной с позиции государства и без этой помощи организация не совершила бы эту деятельность.

Государственная помощь и субсидия учитываются одинаково, независимо от того, в какой **форме** они получены: денежной, неденежной, путем уменьшения обязательств перед государством.

Субсидии должны признаваться в качестве дохода в том отчетном периоде, в котором осуществляются расходы, произведенные для выполнения условий, на которых эти субсидии предоставлены.

Стандарт определяет основные условия, устанавливающие порядок отражения в учете государственных субсидий:

1. Субсидия не признается в учете до тех пор, пока нет обоснованной уверенности в соблюдении условий ее предоставления.

2. Способ получения субсидии не влияет на выбор метода ее учета.

3. Государственные условно-безвозвратные займы, от погашения которых кредиторы отказываются при выполнении некоторых предписанных условий, учитываются как государственные субсидии только тогда, когда имеется уверенность в выполнении условий, достаточных для невозвращения займа. Другие правительственные ссуды, даже беспроцентные, учитываются как заемные средства, хотя они, представляют собой форму государственной помощи.

Все государственные субсидии разделяются на две группы: относящиеся к активам и относящиеся к доходам.

Субсидии, относящиеся к активам, предоставляются с условием, что организация обязана построить или приобрести долгосрочные активы, независимо от любых других условий, которыми может сопровождаться их предоставление данной организации.

Признание субсидий, относящихся к активам, имеет некоторые особенности. Стандарт предусматривает **два метода** их учета:

1) сумма субсидии признается доходом будущих периодов и учитывается на отдельном счете целевых поступлений от правительства. Она включается в доходы отдельных отчетных периодов на систематической основе в течение срока полезного использования актива.

2) суммы полученной субсидии вычитаются из балансовой стоимости актива при составлении Отчета о финансовом положении. Сумма субсидии признается в качестве дохода в течение срока амортизации данного актива.

Субсидии, относящиеся к доходам предоставляются на общие цели и используется, как правило, как финансовая помощь (на покрытие убытков и др.).

Субсидии, относящиеся к доходам, отражаются в том отчетном периоде, в котором получены, либо в тех периодах, в которых были произведены расходы.

Порядок отражение в учете субсидий и государственной помощи следующий:

Дебет счетов	Кредит счетов
Банк	Государственная субсидия
Государственная субсидия	Доходы от государственной субсидии

Возврат субсидий, относящихся к активам, учитывается путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов или увеличения балансовой стоимости актива.

Возврат субсидий, относящихся к доходам, учитывается путем отнесения всей или части суммы на остаток целевых поступлений от государства, то есть на

уменьшение суммы полученной субсидии, еще непризнанной в качестве дохода. Вся оставшаяся сумма, подлежащая возврату, относится на расходы того отчетного периода, в котором проводится возврат субсидии.

Раскрытие информации в финансовой отчетности должно содержать следующее:

- учетную политику и методику представления в финансовой отчетности фактов получения и признания государственных субсидий;
- размер и характер государственных субсидий и правительственной помощи, признанных в качестве доходов;
- нарушение условий получения государственной помощи;
- особенности отражения государственных субсидий в отчете о движении денежных средств.

Тема 9.
ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ
ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ
(МСБУ 21, 24, 27, 28, МСФО 3, 10)

1.	Учет объединения бизнеса и покупки компаний.
2.	Отчетность об участии в других компаниях.
3.	Консолидированная финансовая отчетность, правила ее составления.
4.	Информация о связанных сторонах.
5.	Учет операций в иностранной валюте. Влияние изменений валютных курсов.

**1. УЧЕТ ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА
И ПОКУПКИ КОМПАНИЙ. (МСФО 3)**

Порядок учета объединения бизнеса и составление отчетности регламентируется МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов». Цель МСФО (IFRS) 3 – состоит в том, чтобы повысить надежность и сопоставимость информации об объединении бизнеса и его последствиях, которую отчитывающееся предприятие представляет в своей финансовой отчетности. МСФО (IFRS) 3 устанавливает принципы и требования в отношении того, как должен покупатель отражать в учете и отчетности приобретенные активы, обязательства и любую неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии, а также признавать и измерять гудвилл, или доходы от выгодного приобретения; и определять, какую информацию раскрыть, чтобы дать возможность пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнеса.

Бизнес – комплекс операций (деятельности) и активов, управляемых с целью обеспечения возврата инвестиций и получения прибыли либо снижения расходов по ведению бизнеса и получения дополнительных выгод.

Наличие гудвилла (деловой репутации) в передаваемом комплексе операций и активов подтверждает, что данный комплекс является бизнесом.

Объединение бизнеса представляет собой объединение его в одну отчитывающуюся компанию. В любых операциях по объединению бизнеса одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой (другими) объединяющейся компанией. В связи с этим МСФО (IFRS) 3 определяет, что объединение бизнеса отражается в учете только по методу приобретения.

Метод приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 3 предполагает следующую последовательность действий и операций:

- оценка расходов на объединение бизнеса (покупку компании);
- оценка справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого бизнеса;
- определение приобретаемой деловой репутации (гудвилла) и ее оценка;
- определение доли меньшинства, если компания-покупатель не получает 100%-ную возможность контроля в приобретаемом бизнесе.

Операция по объединению компаний осуществляется в разных формах:

- 1) она может представлять собой покупку компанией собственного капитала другой компании;

- 2) покупку чистых активов в другой компании путем эмиссии акций;
- 3) перевода денежных средств, их эквивалентов или других активов.

Объединение компаний может приводить:

1) к возникновению отношений между материнской и дочерней компаниями, когда приобретаемая компания не утрачивает своей юридической обособленности, остается самостоятельным юридическим лицом с конкретным пакетом акций у компании-покупателя.

2) к их юридическому слиянию, при котором активы и обязательства одной компании переходят к другой, а первая компания прекращает существование или активы и обязательства обеих компаний переходят к вновь образуемой компании, а обе объединяющиеся компании ликвидируются.

Покупка компании состоялась, когда одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой объединяющейся компанией. Такой контроль возникает, если покупающая компания приобретает:

- а) более половины голосующих акций приобретаемой компании;
- б) право распоряжаться более чем половиной акций с правом голоса другой компании по соглашению с другими инвесторами;
- в) право определять финансовую и текущую политику другой компании на основании устава или соглашения;
- г) право назначать и смещать большинство членов совета директоров (иного аналогичного органа управления) другой компании;
- д) право представлять большинство голосов при решении вопросов на заседаниях совета директоров (иного аналогичного органа управления другой компании).

Покупка компании отражается в учете так же, как и покупка любых других активов. Для признания покупки компании существенное значение имеет дата покупки.

Дата покупки определяется по дате фактической передачи покупателю контроля над имуществом и операциями приобретаемой компании, то есть тогда, когда покупатель получает право управлять финансовой и оперативной политикой купленной организации.

Начиная с этой даты, покупатель обязан включать в свою финансовую отчетность активы и обязательства приобретенной компании и любую положительную или отрицательную стоимость ее деловой репутации, возникшей при покупке, а также все результаты (прибыли и убытки), полученные приобретенной компанией.

В стоимость покупки организации включается сумма денежных и средств или эквивалентов, выплаченных продавцу и др. затраты связанные с приобретением организации.

Идентифицируемые активы и обязательства – это активы и обязательства, переходящие к покупателю после объединения компаний, которые можно учесть отдельно и которые поддаются надежной оценке на дату приобретения компании.

Оценка всех идентифицируемых активов и обязательств на дату приобретения организации производится по справедливой стоимости, за исключением внеоборотных активов, предназначенных для продажи, которые оцениваются по требованию МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для

продажи, и прекращенная деятельность» по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

При покупке организации может возникать разница между стоимостью покупки и справедливой стоимостью активов и обязательств – **деловая репутация (гудвилл)**.

Деловая репутация в соответствии с МСФО (IFRS) 3 – это будущие экономические выгоды, определяемые теми активами приобретенной компании, которые не могут быть идентифицированы и отделены от других активов.

Стоимость деловой репутации (гудвилла), возникшей при покупке, первоначально оценивается в сумме превышения фактической стоимости покупки над справедливой стоимостью доли **чистых идентифицируемых активов приобретенной компании**. После первоначального признания стоимости деловой репутации она ежегодно тестируется на предмет обесценения.

Стоимость чистых идентифицируемых активов приобретенной организации определяется как разница между справедливой стоимостью активов и обязательств.

Если стоимость покупки ниже справедливой стоимостью идентифицируемых активов в отчетности отражается стоимость **отрицательной деловой репутации**, которая отражается как доход на счете прибылей и убытков.

В примечаниях к финансовой отчетности за период, в котором производилось объединение, раскрываются: названия и описания объединяющихся компаний; дата начала функционирования объединения; результат объединения компаний, полученный от любой деятельности, сведения о проценте приобретенных голосующих акций; о первоначальной стоимости покупки порядок учета положительной и отрицательной деловой репутации и др.

Пример. Компания А приобрела обыкновенные акции компании В:

1 октября 2020 г. – 15% акций за 60 млн. дол.;

26 ноября 2020г. – 10% акций за 50 млн. дол.;

29 июня 2021 г. – 35% акций за 100 млн. дол. + 5000 собственных акций номинальной стоимостью 1500 дол. при рыночной цене 2000 дол. за акцию.

Решение. Даты обмена: 1 октября 2020 г., 26 ноября 2020 г., 29 июня 2021 г.

Дата приобретения: 29 июня 2021 г.

Сумма затрат: 60 млн. + 50 млн. +100 млн. +10 млн. (5000 акций по 2000 дол.) = 220 млн. дол.

Пример. Компания А приобрела 70% обыкновенных акций компании С за 2800 млн. дол. Далее приведены данные о справедливой стоимости на дату приобретения акций, млн. дол.:

Идентифицируемые активы 4500

Идентифицируемые обязательства 1200

Идентифицируемые условные обязательства 100

Необходимо определить гудвилл.

Решение.

1. Чистые идентифицируемые активы = Идентифицируемые активы – Идентифицируемые обязательства и условные обязательства = 4500 - 1200 - 100 = 3200 млн. дол.

2. Доля компании А в идентифицируемых чистых активах = $70 \times 3200 / 100 = 2240$ млн. дол.

3. Гудвилл по сделке = Цена приобретения бизнеса (акций) - Доля компании А в идентифицируемых чистых активах = 2800 - 2240 = 560 млн. дол.

Пример. Используя данные предыдущего примера, необходимо определить долю меньшинства. **Решение.**

1. Доля компании А в идентифицируемых чистых активах – 70%.

2. Доля миноритарных акционеров (доля меньшинства) в капитале компании С – 30% (100-70).

3. Доля меньшинства в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов компании – 960 млн. долл. ($30 \times 3200 / 100$).

В консолидированном балансе компании А на дату приобретения бизнеса в составе капитала будет отражена доля меньшинства, равная 960 млн. долл.

2. ОТЧЕТНОСТЬ ОБ УЧАСТИИ В ДРУГИХ КОМПАНИЯХ.

При составлении финансовой отчетности по результатам участия в других организациях и компаниях должны руководствоваться МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях».

Основной целью стандарта является представление требований раскрытию информации, которая позволит пользователям финансовой отчетности оценить:

- характер и риски, связанные с долями участия в других организациях;
- влияние, оказываемое долями участия на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки предприятия.

МСФО (IFRS) должен применяться компанией, у которой имеются инвестиции в:

- дочерние компании;
- совместно контролируемые предприятия и совместную деятельность;
- ассоциированные компании;
- неконсолидируемые структурированные компании.

Доля участия в другой компании представляет собой договорное и недоговорное участие, которое позволяет одной компании получать переменные экономические доходы от участия в другой компании.

Доля участия в другой организации может быть подтверждена владением долевыми и долговыми финансовыми инструментами, а также другими формами участия, такими как выделения финансовых средств, поддержанием ликвидности, предоставление кредитов и гарантий.

При осуществлении участия в других компаниях может возникать существенный контроль, совместный контроль, значительное влияние или др. участие в организациях.

Дочерняя компания – это компания, которая контролируется другой компанией.

Структурированная компания – компания, организованная таким образом, что право на голосование и сходные права не являются доминирующим критерием при определении наличия контроля.

Порядок учета инвестиций в ассоциированные компании регламентируется также и МСБУ (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».

Ассоциированная компания – предприятие, на деятельность которого **существенное** влияние оказывает материнская компания, но которое не является ни совместным ни дочерним.

Наличие существенного влияния возникает, когда инвестор сам или через дочерние компании владеет более чем 20% акций ассоциированной компании.

Наличие существенного влияния инвестора подтверждается: представительством в совете директоров или аналогичном органе управления ассоциированной компании; участием в выработке ее деловой политики; обменом управленческим персоналом; крупными операциями между инвестором и объектом инвестиций или предоставлением важной технической информации.

Методы учета инвестиций у инвестора:

- 1) при отсутствии существенного влияния (менее 20% голосующих акций компании) – **по себестоимости приобретения;**
- 2) при наличии существенного влияния (более 20%, но менее 50% акций, дающих инвестору право голоса) – **по методу долевого участия.**

В ассоциированных компаниях учет осуществляется только по методу долевого участия.

Метод учета по себестоимости предполагает, что инвестиции отражаются в финансовой отчетности по фактическим затратам компании-инвестора с корректировкой на обесценение инвестиций.

Метод учета по долевному участию состоит в том, что инвестиции вначале отражаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается на признанную долю инвестора в чистой прибыли (убытке) ассоциированной компании.

Пример. Акционерное общество «Эхо» инвестировало в акционерное общество «Зет» 600 тыс. долл. США, что позволило ему получить 23% голосующих акций и признать АО «Зет» ассоциированной компанией. По годовому отчету АО «Зет» показало 150 тыс. долл. чистой прибыли, из которых 50 тыс. долл. были распределены в качестве дивидендов, налог с которых взимается при выплате в размере 20%. За вычетом налога акционерам были перечислены дивиденды на сумму 40 тыс. долл.

Инвестиции в ассоциированную компанию АО «Зет»	600
Увеличение инвестиций по методу долевого участия по данным годового отчета ассоциированной компании: $150 \times 0,23 = 34,5$	34,5
Уменьшение инвестиций по методу долевого участия на сумму причитающихся дивидендов: $40 \times 0,23 = 9,2$	9,2
Балансовая стоимость инвестиции в ассоциированную компанию «Зет» в конце отчетного периода: $600 + 34,5 - 9,2 = 625,3$	625,3

Инвестиции отражаются в финансовой отчетности по каждой ассоциированной компании в отдельности. Значения суммы данной инвестиции. Инвестиции, учтенные по методу долевого участия, должны отражаться в отчетном Отчете о финансовом положении отдельной статьей и отражаться в качестве долгосрочных инвестиций. Доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированных компаний также отражается отдельной статьей в его Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период.

В примечаниях к финансовой отчетности инвестор обязан описать:

- важнейшие ассоциированные компании, включая свою долю участия в них и другие признаки своего существенного влияния на них, а также методы, используемые для учета инвестиций в ассоциированные компании.

- характер, масштабы и финансовые результаты и изменения в рисках от участия в совместных соглашениях;

- компания должна раскрывать информацию, позволяющую понять характер и степень влияния долей в неконсолидируемых структурированных компаниях; оценить характер и изменения в рисках, связанных с наличием долей в неконсолидируемых структурированных компаниях.

3. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ПРАВИЛА ЕЕ СОСТАВЛЕНИЯ

Порядок составления консолидированной финансовой отчетности регламентируется МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», который во многом изменил, в том числе и название МСБУ (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность». МСФО (IFRS) 10 введен в действие с 1.01.2013 г. и содержит требования к составлению консолидированной финансовой отчетности и поправки к МСБУ (IAS) 27.

МСФО (IFRS) 10 применяются при составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности для группы предприятий, находящихся под контролем материнского предприятия.

Данный стандарт также применяется при учете инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, если предприятие решает представлять отдельную финансовую отчетность или этого от него требуют национальные стандарты.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность группы компаний, в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и движение денежных средств материнской компании и ее дочерних компаний, представлены как для единой экономической единицы.

Контроль – инвестор контролирует инвестицию в тех случаях, когда инвестор подвержен воздействию или обладает правами в отношении переменных экономических выгод, возникающих вследствие его участия в инвестиции, и способен влиять на такие результаты посредством контроля объекта инвестиций.

Материнская компания – компания, имеющая одну или более дочерних компаний.

Группа – материнское предприятие и все его дочерние предприятия.

Неконтролирующая доля – часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, приходящаяся на доли участия в капитале, которыми материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия.

Отдельная финансовая отчетность – составляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместно контролируемого предприятия финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли в капитале, а не на основе представленных в отчетности финансовых результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Дочернее предприятие – предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.

Консолидированная финансовая отчетность отражает имущественное финансовое положение и результаты хозяйственной деятельности всех предприятий, входящих в сферу консолидации, как единого экономического целого.

Материнское предприятие не обязано представлять консолидированную финансовую отчетность в том, случае, если:

- 1) материнское предприятие само является дочерним предприятием;
- 2) долговые и долевые инструменты материнского предприятия не обращаются на открытом рынке;
- 3) материнское предприятие не предоставляло и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок и др.

Материнское предприятие, которое решает не представлять консолидированную финансовую отчетность – представляет только отдельную финансовую отчетность. В данном случае применяется МСБУ (IAS) 27. **Составление консолидированной финансовой отчетности производят в следующем порядке:**

- построчно складываются статьи активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и движений денежных средств;
- исключается балансовая стоимость инвестиции материнской компании в каждую дочернюю компанию и принадлежащая материнской компании доля в капитале соответствующей дочерней компании (МСФО (IFRS) 3);
- активы, обязательства, доходы, расходы и движения денежных средств, возникающие в результате операций между компаниями группы, исключаются в полных суммах;
- балансовая стоимость инвестиции материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и принадлежащая материнскому предприятию доля в капитале каждого дочернего предприятия, взаимоисключаются;
- определяются неконтролирующие доли в прибылях или убытках консолидируемых дочерних предприятий за отчетный период; (доли меньшинства);
- неконтролирующие доли участия должны быть представлены в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала, отдельно от капитала владельцев материнской компании.
- прибыль или убыток и каждый компонент прочего совокупного дохода должны раскрываться отдельно для владельцев материнской компании и неконтролирующей доли участия. Общий совокупный доход распределяется на владельцев материнской компании и неконтролирующей доли участия.

Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату.

Консолидированная финансовая отчетность должна быть подготовлена с применением единой учетной политики для аналогичных операций.

В консолидированном Отчете о финансовом положении доля меньшинства отражается отдельно от обязательств и капитала материнской компании. В консолидированном Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период

доля меньшинства в прибыли консолидированной группы компаний отражается также отдельно.

Дополнительно в примечания к консолидированной финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

1) приводится перечень существующих дочерних обществ с указанием доли участия или процента принадлежащих материнскому обществу голосующих акций.

2) раскрывается тот факт, если отчеты составлялись на основе неодинаковой учетной политики.

3) характер отношений между материнской и дочерними компаниями, если материнская не обладает более чем половиной голосующих акций дочерней компании;

4) названия компаний, в которых материнская имеет более половины голосующих акций, но данные компании не признаны в качестве дочерних из-за отсутствия существующего контроля над ними и др.

4. ИНФОРМАЦИЯ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

Одним из требований при составлении финансовой отчетности в соответствии с МСФО является наличие в ней полной и достоверной информации о связанных сторонах. Взаимоотношения между связанными сторонами весьма распространены в рыночной экономике. Поэтому МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» требует, чтобы существенная информация о связанных сторонах, влияние их наличия на результаты хозяйственной деятельности составителя отчета раскрывались в примечаниях к финансовой отчетности.

Сторона является связанной стороной предприятия, если:

а) такая сторона прямо или косвенно, через одного или более посредников:

- контролирует предприятие или находится под его контролем или если предприятие и такая сторона находятся под общим контролем (сюда относятся материнские предприятия, дочерние предприятия и другие дочерние предприятия одного материнского предприятия);

- имеет долю в предприятии, обеспечивающую ей значительное влияние на предприятие; или

- осуществляет совместный контроль над предприятием;

б) сторона является ассоциированным предприятием данного предприятия;

в) сторона представляет собой совместное предпринимательство, участником которого является предприятие;

г) сторона входит в состав старшего руководящего персонала предприятия или его материнского предприятия;

д) сторона является близким родственником кого-либо из лиц, указанных в п. (а) или п. (в);

е) сторона является предприятием, которое находится под контролем, совместным контролем или существенным влиянием кого-либо из лиц, указанных в п. (в) или п. (г), либо такие лица имеют, прямо или косвенно, существенное право голоса в данном предприятии;

ж) сторона является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданным для работников предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной предприятия.

Совместный контроль – это закрепленное договором разделение контроля над экономической деятельностью.

Значительное влияние – это возможность участвовать в принятии решений по финансовой и производственной политике предприятия, но не контроль над такой политикой. Значительное влияние может достигаться с помощью долевого владения, по уставу или по соглашению (когда инвестор прямо или косвенно владеет не менее чем 20% , но не более 50% имеющих право голоса акций объекта инвестиций – МСБУ (IAS) 28).

Не являются связанными сторонами: организации, предоставляющие финансовые ресурсы, профсоюзы, отдельные поставщики и покупатели, агенты и посредники даже по крупным сделкам, создающим условия определенной экономической зависимости, правительственные учреждения, коммунальные службы и др.

Операция между связанными сторонами – передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, взимается ли при этом плата.

В соответствии с требованиями МСФО необходимо раскрывать в отчетности операции, если они проводятся со связанными сторонами:

- закупки и продажи товаров (готовых или незавершенных);
- закупки и продажи имущества и других активов;
- оказание или получение услуг;
- операции аренды;
- передача исследований и разработок;
- передача прав по лицензионным соглашениям;
- передача средств по договорам финансирования (в том числе кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме);
- предоставление гарантий или обеспечения;
- расчеты по обязательствам от имени предприятия или расчеты самого предприятия от имени другой стороны.

В отчетности отражают следующую информацию: сумму существенных операций, сумму непогашенных взаиморасчетов, сведения о полученных или предоставленных гарантиях, резервы по сомнительным долгам, расходы, которые причитаются связанной стороной в отношении сомнительных долгов.

Информация, раскрывается отдельно по следующим категориям:

- материнское предприятие;
- предприятия, осуществляющие совместный контроль над предприятием или имеющие значительное влияние на предприятие;
- дочерние предприятия;
- ассоциированные предприятия;
- совместное предпринимательство, участником которого является предприятие;
- старший руководящий персонал предприятия или его материнского предприятия;

- другие связанные стороны.

5. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ. ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ.

Учет операций, связанных с иностранной валютой и курсовыми разницеми, регулируются стандартом МСБУ (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Цель стандарта МСБУ (IAS) 21:

- определить, каким образом следует отражать операции в иностранной валюте и деятельность иностранного подразделения в финансовой отчетности предприятия и как трансформировать финансовую отчетность в валюту представления отчетности.

- какой обменный курс (какие курсы) применять и каким образом отражать влияние изменений обменных курсов в финансовой отчетности.

Примерами операций, выраженных в иностранной валюте, могут быть:

- получение иностранной валюты на счета компании;

- выставление счета в одной валюте и оплата его в другой;

- приобретение и продажа товаров, работ и услуг за иностранную валюту и др.

При учете этих операций используются обменные курсы валют.

Основные понятия: курсовая разница, обменный курс валют, иностранная валюта, функциональная валюта, валюта представления отчетности, курс спот.

Иностранная валюта – любая валюта, отличная от функциональной валюты предприятия.

Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность.

Курсовая разница – разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

Обменный курс валют – соотношение при обмене одной валюты на другую.

Первоначально операции и составление отчетности должны отражаться в валюте той страны, в которой зарегистрировано предприятие.

Валюта представления отчетности – это валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

При этом, на дату совершения операции могут использоваться следующие курсы валют: средний курс за неделю или месяц или на дату совершения.

Дата совершения операции – дата признания операции в отчетности в соответствии с критерием признания (операция признается в отчетности, если имеется вероятность притока или оттока будущих экономических выгод и сумма операций может быть надежно оценена).

При подготовке финансовой отчетности каждое предприятие – самостоятельное предприятие, предприятие с иностранным подразделением (например, материнское предприятие) или иностранное подразделение (например, дочернее предприятие или представительство) – определяет свою функциональную валюту.

Данный стандарт позволяет принимать любую валюту (или валюты) в качестве валюты представления отчетности отчитывающегося предприятия.

Переоценка статей баланса зависит от принадлежности их к группе денежных (монетарных) или неденежных (немонетарных) статей.

Монетарные статьи (деньги, активы и обязательства, подлежащие оплате денежными средствами или их эквивалентами) должны пересчитываться по курсу на отчетную дату.

Немонетарные статьи (основные средства, материальные запасы, нематериальные активы и т.д.) должны учитываться по курсу на дату совершения операции. Это может быть курс, используемый при определении первоначальной стоимости, или курс на дату проведения оценки по справедливой стоимости

При пересчете операций и остатков, выраженных в иностранной валюте, возникает курсовая разница. Курсовые разницы могут быть **положительными и отрицательными**. Положительные курсовые разницы возникают тогда, когда разница в стоимости валют на разные даты увеличивает стоимость имущества в активе баланса или уменьшает статьи пассива баланса, а отрицательные курсовые разницы – наоборот.

Курсовые разницы, возникающие в результате переоценки денежных статей на дату составления баланса или дату проведения расчетов, отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Курсовые разницы **по инвестициям предприятия** в зарубежную компанию учитываются в составе **капитала предприятия** до момента продажи этих инвестиций.

Включение данных по зарубежной деятельности в сводную отчетность производится по тем же самым правилам консолидации, которые установлены для дочерних компаний в своей стране: **исключаются результаты внутригрупповых операций**, взаимные инвестиции и внутригрупповые активы и обязательства. Исключение составляют курсовые разницы, возникающие в связи с внутригрупповыми денежными статьями, которые не исключаются из сводной отчетности, поскольку приводят к возникновению прибыли или убытка отчитывающейся компании от изменения курса валют.

Международные стандарты допускают, что отчетность головной и дочерней компаний может составляться на разные даты, но временной промежуток между ними не должен превышать трех месяцев. В этом случае отчетность зарубежной компании пересчитывается по курсу на дату составления сводной отчетности зарубежной компании. Однако если колебания курсов валют значительны, то в отчетность зарубежной компании должны вноситься поправки, с тем чтобы отразить эффект таких колебаний в сводной отчетности.

По зарубежной деятельности финансовая отчетность пересчитывается в валюту отчетности материнской компании.

МСБУ (IAS) 21 устанавливает определенные требования к раскрытию информации в примечаниях к финансовой отчетности: подлежат раскрытию суммы курсовых разниц, отраженных по счету прибылей и убытков и в капитале отчитывающейся компании; указываются причины использования в отчетности валюты, отличной от валюты страны местонахождения компании; курс пересчета деловой репутации; кардинальные изменения курсов, произошедшие после отчетной даты и др.

При составлении финансовой отчетности предприятия в условиях гиперинфляции должны применять МСБУ(IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». МСБУ (IAS) 29 должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, всех предприятий, функциональная валюта которых является валютой страны с гиперинфляционной экономикой.

Гиперинфляция – это когда рост среднего уровня цен за три года составляет два и более раза, а совокупный рост инфляции составляет 100% и более.

Умеренная инфляция, при которой рост цен составляет до 10% ежегодно и не вызывает серьезного беспокойства среди производителей и потребителей. Обычно сопровождается ростом производства.

Дефляция – общая покупательная способность денег растет по мере снижения общего уровня цен.

На наличие гиперинфляции в стране указывают следующие характеристики:

- основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в неденежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте;
- основная часть населения производит расчеты денежными средствами не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте; цены могут указываться в этой иностранной валюте;
- продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период является краткосрочным;
- процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к индексу изменения цен;
- совокупный уровень инфляции за три года приближается к 100% или превышает этот уровень.

В условиях гиперинфляционной экономики финансовая отчетность о результатах деятельности и финансовом положении предприятия, составленная в местной валюте без пересчета, является малосодержательной. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сопоставление сумм операций и других событий, произошедших в разное время даже в пределах одного отчетного периода, будет вводить в заблуждение.

При сохранении учета активов (и пассивов) по их первоначальной стоимости, т.е без поправок на инфляцию, финансовая отчетность не отражает достоверную информацию о финансовом положении предприятия и результатах его хозяйственной деятельности, а именно происходит: занижение стоимости имущества предприятия; занижение расходов предприятия в части материальных затрат и амортизационных отчислений, что влечет за собой неоправданное занижение себестоимости и завышение прибыли; занижение себестоимости влечет за собой неполное возмещение реальной суммы текущих затрат из выручки организации; завышение финансовых результатов при заниженной стоимости активов порождает необоснованное завышение показателя рентабельности предприятия; разная выгодность расчетных операций (погашение дебиторской и кредиторской задолженности); различные пользователи по-разному воспринимают сведения, содержащиеся в бухгалтерских отчетах.

Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике (вне зависимости от используемого подхода – на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости) полезна только тогда, когда она выражена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует применения определенных процедур, а также профессионального суждения.

Основная цель корректировки данных финансовой отчетности с учетом инфляции – свести к минимуму искажения в финансовой отчетности, вызываемые изменением уровня цен. При этом необходимо учитывать факторы, влияющие на масштабы искажения информации под влиянием инфляции.

Существует несколько методов бухгалтерского учета инфляционного влияния. Наиболее распространенными методами, позволяющими в определенной мере исключить влияние инфляционного фактора на показатели бухгалтерского учета и отчетности, являются:

- 1) периодическая переоценка активов по установленным индексам или текущим рыночным ценам;
- 2) составление финансовой отчетности в твердой валюте;
- 3) поправка на изменение покупательной способности денег, то есть с учетом изменения общего уровня цен или, как говорят, «постоянной покупательной силы валюты»;
- 4) учет по текущим затратам на приобретение активов.

Периодическая переоценка активов проводится по отдельным статьям Отчета о финансовом положении, оценка которых занижена весьма существенно из-за постоянного общего повышения цен (основные средства, нематериальные активы, запасы и т.д.) В странах с небольшой инфляцией (2-4% в год) разрешается переоценивать основные средства по восстановительной стоимости один раз в три года, а при умеренной, и тем более – гиперинфляции, переоценку основных средств нужно проводить чаще.

Составление финансовой отчетности в твердой валюте, обеспечивает пересчет показателей по каждой операции в твердую валюту в соответствии с текущим валютным курсом.

Метод постоянной покупательной силы денег предполагает, что на отчетную дату определяется стоимость активов, пассивов, поступлений и расходов в соответствии со средним уровнем цен, исчисленным как индекс к базисному уровню. Используются движение цен на все товары и услуги в рамках народного хозяйства. Такой показатель может быть исчислен только централизованно Государственным комитетом по статистике.

Метод постоянной покупательской силы денег использует для пересчета всех статей отчетности с использованием единого индекса, рассчитанного на основе измерения динамики общего уровня цен. Недостаток метода состоит в том, что он не позволяет учесть неодинаковое обесценение отдельных видов имущества организации, отдельных его объектов, которое имеет место в действительности.

Метод учета по текущим затратам заключается в корректировке стоимости активов по текущему, сложившемуся на рынке к данному моменту изменению

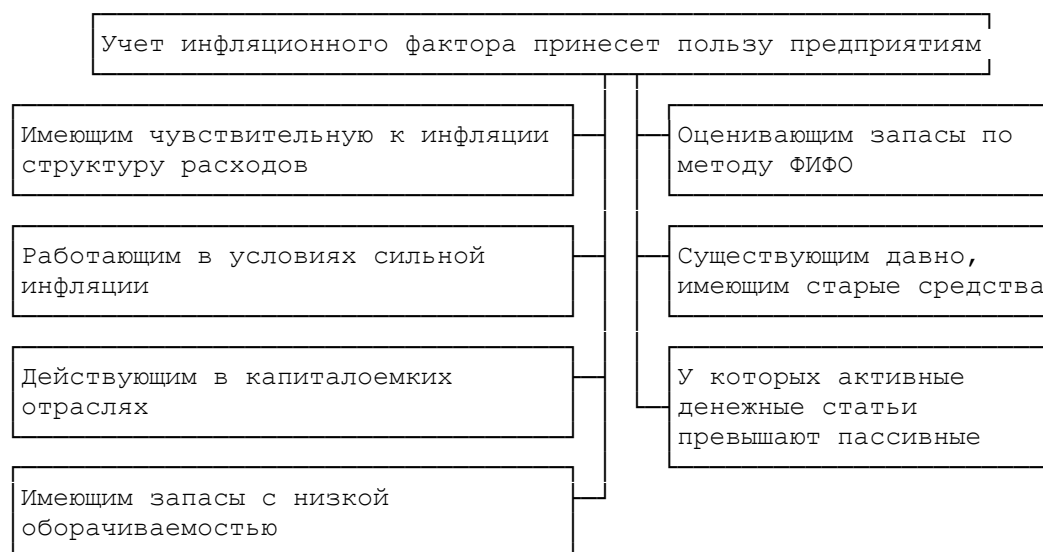
уровня цен на них и предполагает учет изменения стоимости конкретных активов в течение данного конкретного периода. Определяется текущая рыночная стоимость наличных запасов на конец отчетного периода. Израсходованные активы пересчитываются по рыночной стоимости на конец отчетного периода. Сумма переоценки зачисляется на увеличение собственного капитала организации.

При составлении отчетности в условиях гиперинфляции необходимо также в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период пересчитать все суммы, отраженные в данном отчете с применения общего индекса цен.

Отчет о движении денежных средств пересчитывается в единицах измерения, действительных на дату составления отчетности.

Консолидированная отчетность составляется на основе финансовой отчетности дочерних организаций, скорректированной с учетом влияния инфляционного фактора.

Следует учитывать, что финансовая отчетность компании, национальная валюта которых – валюта гиперинфляционной экономики, должна пересчитываться в соответствии с МСБУ (IAS) 29, а затем должна быть переведена в единую валюту в соответствии с МСБУ (IAS) 21, прежде чем объединить данные в консолидированную отчетность материнской компании.



В примечаниях к финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели предыдущих периодов были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности функциональной валюты и, таким образом, представлены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода;

- подход к составлению финансовой отчетности на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости;

- наименование и уровень ценового индекса на конец отчетного периода, а также изменение индекса в текущем и предыдущем отчетных периодах.

Тема 10.

ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ОТЧЕТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ (МСФО 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», МСФО 8 «Операционные сегменты», МСБУ 36 «Обесценение активов», МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибке», МСБУ 12 «Налоги на прибыль», МСБУ 10 «События после отчетного периода», МСБУ 33 «Прибыль на акцию», МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность»)

1.	Информация о прекращаемой деятельности и долгосрочных активах, удерживаемых для продажи.
2.	Информация о существенных ошибках, изменении бухгалтерских оценок и учетной политики.
3.	Информация о налогообложении прибыли, отложенных налоговых обязательствах и требованиях.
4.	Сегментная отчетность, ее основы и раскрытие информации.
5.	Информация о событиях после отчетной даты.
6.	Информация о прибыли на акцию.
7.	Промежуточная финансовая отчетность.

1. ИНФОРМАЦИЯ О ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВАХ, УДЕРЖИВАЕМЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ.

Порядок представления информации о прекращаемой деятельности определяется МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Долгосрочные активы определяются как предназначенные для продажи, когда прекращается их использование внутри организации, их балансовая стоимость будет возмещена путем их продажи, а также они готовы к продаже и отчуждению в любой момент.

Стандарт устанавливает, что данные активы будут проданы в течение одного года после такой их группировки, поэтому они учитываются как **краткосрочные активы.**

Если меняются планы или возникает задержка с продажей, эти активы переводятся в группу долгосрочных активов по истечении года после их классификации.

Законсервированные внеоборотные активы, выведенные из активной эксплуатации, не могут классифицироваться как удерживаемые для продажи.

Выбывающая группа долгосрочных активов, которую решено временно законсервировать, представляется в финансовой отчетности как прекращенная деятельность, если она:

- а) является отдельным крупным подразделением компании;
- б) входит в план, определяющий порядок выбытия крупного подразделения;

в) является дочерней компанией, купленной с целью перепродажи, не предполагающей каких-либо альтернативных решений.

Балансовая оценка долгосрочных активов (или групп выбытия), удерживаемых для продажи, производится по наименьшему из двух значений: их балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Балансовая стоимость долгосрочных активов, предназначенных для продажи, возмещается из выручки, и по ним прекращается начисление амортизации.

Тестирование фактов обесценения долгосрочных активов, классифицируемых как удерживаемые для продажи, производится в полном соответствии с МСБУ (IAS) 36.

Убытки от обесценения для любого снижения стоимости объекта до его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу отражаются на счете прибылей и убытков. Увеличение справедливой стоимости в последующие периоды отражается как доход, но в пределах ранее учтенного убытка от обесценения.

Прекращаемая деятельность – относительно значимая часть организации (производство, хозяйственный или географический сегмент, завод или коммерческая структура и т.п.), которую данная организация решила продать либо целиком, либо по частям или иным путем закрыть и ликвидировать.

Продолжающаяся деятельность – основная информационная характеристика обычной деятельности организации.

Дополнительно в отчетности должно раскрываться:

- описание прекращаемой деятельности, указание о том, к какому сегменту она относится:

- временные границы операции – дата и характер события, послужившего основанием для первоначального раскрытия информации. Ожидаемое (планируемое) время окончания операций по прекращению деятельности;

- балансовая общая стоимость планируемых к выбытию активов и обязательств;

- общие суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, которые утрачиваются в связи с прекращением деятельности. Прибыль раскрывается до налогообложения с отдельным указанием расходов по уплате налога;

- чистые потоки денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности по той части, которая прекращается;

- прибыли и убытки, возникающие и признаваемые в связи с выбытием имущества и погашением обязательств прекращаемой деятельности. Необходимо привести и ожидаемые расходы по налогу на прибыль;

- чистые продажные цены за минусом затрат на выбытие, которые содержатся в договорах купли-продажи, заключенных организацией по объектам прекращаемой деятельности. Указываются сроки расчетов по договорам купли-продажи, а также балансовая стоимость реализуемых объектов.

2. ИНФОРМАЦИЯ О СУЩЕСТВЕННЫХ ОШИБКАХ, ИЗМЕНЕНИИ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНОК И УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ.

При составлении финансовой отчетности необходимо учитывать ошибки, которые были выявлены за текущий и прошлый отчетный период. Исправление оши-

бок и уточнение оценок регулируются МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», который указывает на необходимость исправлять в отчетности любые существенные ошибки.

Существенные ошибки – это такие ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах, которые настолько серьезно влияют на финансовые отчеты одного или нескольких отчетных периодов, что последние не могут считаться достоверными на момент их представления.

Ошибки существенно искажают отчетную информацию предыдущих отчетных периодов. Их исправление требует дополнительного обоснования сравнительной информации или представления дополнительной прогнозной информации. Их исправление **не может ограничиться** только включением поправок в Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период того отчетного периода, в котором были обнаружены существенные ошибки.

Основной подход к исправлению существенных ошибок исходит из необходимости показать исправления в тех отчетных периодах, в которых допущено искажение показателей из-за ошибки. Сравнительная информация за предыдущие периоды должна быть представлена в отчете за текущий период так, как если бы ошибка была исправлена в том отчетном периоде, в котором она была допущена.

В Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период текущего периода исправление ошибки не отражается.

Если исправление ошибки относится к тем предыдущим отчетным периодам, информация по которым уже **не отражается в сравнительной** информации, представляемой в отчете за текущий период, то на сумму исправления ошибки **корректируется сальдо нераспределенной прибыли на начало самого первого отчетного периода, раскрываемого в сравнительной информации.**

Сумма исправления существенной ошибки не включается в Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период и не принимается в расчет чистой прибыли (убытка) за текущий отчетный период, если она не относится к операциям отчетного периода. Но это не означает, что данная сумма исключается из расчета налогооблагаемой прибыли. Порядок расчета налогооблагаемой прибыли определяется национальным налоговым законодательством и не может регулироваться нормами международных стандартов финансовой отчетности.

Организация должна раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности: характеристику допущенной ошибки; сумму исправления для текущего и для каждого из предыдущих отчетных периодов; сумму исправления, относящуюся к отчетным периодам, не включенным в сравнительную информацию; невозможность представления откорректированной отчетной информации за предыдущие периоды с указанием причин.

Бухгалтерские оценки возникают при необходимости оценить факты, не поддающиеся точному измерению.

Бухгалтерские оценки определяются путем комплексного изучения ряда факторов: определение ликвидационной стоимости основных средств и нематериальных активов, срока полезного использования амортизируемого актива, оценки возможности получения дебиторской задолженности, справедливой стоимости финансовых инструментов, чистой стоимости запасов и т.п.

Изменение бухгалтерских оценок заключается в корректировке стоимости элементов финансовой отчетности (активов, расходов и т.п.).

МСБУ (IAS) 8 указывает, что изменение в бухгалтерских оценках включается в расчет чистой прибыли (убытка):

- в том периоде, когда оно произошло, если его влияние распространяется на данный отчетный период;
- в отчетном и в будущих отчетных периодах, если его влияние распространяется на отчетный и последующие периоды.

В примечаниях к финансовой отчетности указываются характер изменений в бухгалтерских оценках, количественное влияние на показатели финансовой отчетности текущего и будущих периодов.

В случаях, когда определить количественную оценку влияния невозможно, в примечаниях к отчетности указываются причины, по которым количественная информация по отдельным фактам изменения бухгалтерских оценок не может быть раскрыта.

Раскрытие информации об изменениях в учетной политике:

Учетная политика включает набор принципов и процедур, конкретных методов, применяемых компанией для составления финансовой отчетности, вытекающих из действующих и применимых в данной организации МСФО и их интерпретаций.

МСБУ (IAS) 8 устанавливает обязательную последовательность действий для формирования учетной политики:

- рассмотрение МСФО и их интерпретаций, регулирующих учет аналогичных операций и сделок;
- применение положений и правил, изложенных в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности
- поиск указаний официальных национальных органов по данному вопросу, если эти органы регулируют учет и отчетность на основе принципов, близких к МСФО;
- использование литературных источников по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, сложившейся практики учета, не противоречащей МСФО.

Последовательное применение учетной политики является необходимым и желательным для обеспечения сопоставимости информации, представляемой в финансовой отчетности.

В хозяйственной деятельности организаций учетная политика не должна изменяться, но могут возникать случаи, которые требуют внесения изменений в учетную политику.

МСБУ (IAS) 8 устанавливает перечень обстоятельств, разрешающих изменение учетной политики:

- когда это требуется в соответствии с законодательством или стандартами финансовой отчетности;
- когда изменение приведет к улучшению отражения событий и сделок в финансовой отчетности данной компании.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать влияние изменений в учетной политике на показатели чистой и нераспределенной прибыли, отдельные статьи актива, обязательств и капитала организации.

В МСБУ (IAS) 8 содержатся пояснения, какие новые подходы к учетной политике не признаются ее изменениями и не требуют соответствующего раскрытия изменений в финансовой отчетности.

К ним относятся:

- принятие учетной политики для событий или сделок, отличающихся по существу от ранее происходивших событий и сделок;
- принятие новой учетной политики для событий и сделок, которые не происходили ранее или не были существенными;
- принятие политики переоценки активов, которая хотя и является изменением учетной политики, но рассматривается как переоценка и раскрывается иначе.

Существуют следующие варианты изменения учетной политики и отчетности:

- 1) ретроспективный;
- 2) альтернативный подход;
- 3) перспективный.

Ретроспективный вариант – при котором Отчеты о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, включая сравнительную информацию за предыдущие периоды, представляются таким образом, как если бы новая учетная политика использовалась всегда. **Ретроспективный вариант** представления информации об изменениях в учетной политике может применяться только тогда, когда любые суммы пересчета, относящиеся к предшествующим периодам, могут быть надежно определены.

Альтернативный подход к изменениям в учетной политике может применяться только тогда, когда ретроспективные расчеты относительно предшествующих периодов практически неосуществимы, соответствующие суммы невозможно определить. **Альтернативный подход** заключается в том, что корректировки, возникающие из-за изменения учетной политики, включаются в расчет чистой прибыли (убытка) за текущий отчетный период, а сравнительная информация приводится в том виде, в котором она представлялась в отчетности за соответствующие предыдущие периоды.

Перспективный вариант состоит в том, что учетная политика применяется только к операциям, проведенным после даты ее изменения. Никакие корректировки показателей нераспределенной прибыли предшествующих и текущего периодов не производятся.

3. ИНФОРМАЦИЯ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ, ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ И ТРЕБОВАНИЯХ.

Налог на прибыль является одним из самых распространенных видов налогов, уплачиваемых коммерческими организациями. Общий порядок учета и отражения в финансовой отчетности расчетов по налогу на прибыль предусмотрен МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Цель МСБУ (IAS) 12 – определить порядок учета

налогов на прибыль. Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые платежи.

Современный бухгалтерский учет ведется в целях составления как финансовой, так и налоговой отчетности. У данных видов отчетности различные пользователи и, соответственно, различные требования к ее составлению.

Цель финансовой отчетности по МСФО – дать прозрачную, понятную, полную и достоверную информацию о состоянии организации акционерам, кредиторам, инвесторам и т. д., то есть группам третьих лиц, которые рискуют собственными средствами, доверяя их организации. МСФО устанавливают единые для всех правила признания доходов и расходов в общей прибыли (убытке) любых организаций, а национальное налоговое законодательство существенно различается в разных странах.

Различия в оценках одних и тех же финансовых статей для целей финансовой и налоговой отчетности, разные подходы при определении учетной и налогооблагаемой прибыли приводят к появлению новых объектов учета – **отложенных налогов на прибыль** и признания в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований (активов).

Сущность отложенных налогов заключается в том, что компания должна признать в отчетности отложенное обязательство по уплате налогов, если возмещение стоимости какого-либо актива или урегулирование какого-то обязательства приведет к увеличению или уменьшению налоговых платежей в будущих периодах.

Налоговой базой активов и обязательств является база, по которой данный актив или обязательство учитывается при налогообложении прибыли.

Налоговая база актива – это сумма, которая вычитается из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит стоимость актива.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом суммы, не подлежащей налогообложению в будущих периодах.

Бухгалтерская прибыль – прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу.

Налогооблагаемая прибыль – прибыль за период, определяемая в соответствии с правилами налоговых органов, в отношении которой уплачиваются налоги на прибыль.

Расходами по налогу на прибыль или возмещением налога называется совокупная сумма текущего и отложенного налога, включенная в расчет чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Текущий налог – сумма налогов на прибыль, уплачиваемых в отношении налогооблагаемой прибыли за текущий период.

Для каждого вида активов и обязательств определяется **временная разница**.

В МСБУ (IAS) 12 **временные разницы** определяются как разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

Временная разница может быть:

1) налогооблагаемой, т. е. увеличивающей базу для налога на прибыль в будущих периодах отчетности (отражается отложенное налоговое обязательство);

2) вычитаемой, т. е. уменьшающей базу для расчета налога на прибыль в будущих периодах (отложенное налоговое требование или актив).

Налогооблагаемыми временными разницями называют такие, которые приводят к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли или налогового убытка в будущих отчетных периодах по факту возмещения или погашения балансовой стоимости актива или обязательства, а сумма налога на прибыль, который будет оплачен в будущем отчетном периоде, является суммой **отложенного налогового обязательства**.

Пример: выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг включается в учетную прибыль по мере начисления, а для расчета налогооблагаемой прибыли – по мере поступления денежных средств.

Вычитаемыми временными разницями называют такие, которые вычитаются при расчетах налогооблагаемой прибыли или налогового убытка будущих отчетных периодов после возмещения или погашения балансовой стоимости актива или обязательства.

Пример: фактическая себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг вычитается при определении учетной прибыли по мере их отпуска, а для расчета налогооблагаемой прибыли – вычитается по мере поступления денежных средств.

Отложенные налоговые обязательства – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих отчетных периодах и возникшие в связи с наличием налогооблагаемых временных разниц. Они признаются за счет уменьшения чистой прибыли отчетного периода или уменьшения суммы собственного капитала и отражаются в Отчете о финансовом положении по статье «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенные налоговые требования – это суммы налога на прибыль, подлежащие возмещению в будущих отчетных периодах и возникающие в связи с наличием вычитаемых временных разниц и некоторых других обстоятельств (перенесенных неиспользованных налоговых убытков, перенесенных неиспользованных налоговых кредитов). Они признаются за счет уменьшения налога на прибыль в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период или увеличения суммы собственного капитала с отражением в Отчете о финансовом положении по статье «Дебиторская задолженность по отложенным налоговым требованиям».

МСБУ (IAS) 12 указывает на необходимость отразить сумму налога на прибыль в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, а также раскрыть ее основные составляющие. К ним относятся:

- текущий налог на прибыль, подлежащий оплате в данном отчетном периоде;
- отложенный налог на прибыль из-за возникших в данном отчетном периоде временных разниц и уменьшения остатка отложенного налога;
- отложенный налог, возникший в связи с изменением ставки налога, уточнением и признанием отложенных налоговых требований, изменениями в учетной политике и др.

Текущие налоговые обязательства (требования) отражаются в Отчете о финансовом положении отдельно от отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований.

4. СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ЕЕ ОСНОВЫ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ.

*Порядок представления отчетности о сегментной деятельности определяется стандартом МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Многие крупные акционерные общества производят всевозможные товары и услуги, производство и продажа товаров совершаются в различных географических зонах, государствах, территориальных районах. Информация об этих особенностях представляет весьма значительный интерес для многих пользователей финансовой отчетности. Цель МСФО (IFRS) 8 – регламентировать предоставление компаниями отчетности о сегментах деятельности, с тем, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности лучше понять показатели работы организации, оценить существенные риски и выгоды в ее деятельности, найти наиболее обоснованные решения относительно данной организации. МСФО (IFRS) 8 устанавливает, что сегментную отчетность **должны представлять** только те компании, долевые или долговые ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке или которые готовятся к выпуску долевых или долговых ценных бумаг (находятся в процессе выпуска) на открытый фондовый рынок.*

Операционный сегмент – это компонент предприятия: вид деятельности организации или некоторая часть этой деятельности, ее отдельные элементы, отличающиеся от других рисками, затратами, доходами или финансовыми результатами.

Основополагающие характеристики сегмента:

- деятельность, от которой оно может получать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия);

- операционные результаты, которого регулярно рассматриваются руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности, и

- в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Требованием МСФО к определению операционного сегмента является наличие ответственного руководителя, который отвечает за принятие операционных решений по данному сегменту.

Количественными критериями для выделения отчетного операционного сегмента и представления отдельной информации о сегменте являются:

1) выручка сегмента равна или превышает 10% совокупной выручки всех операционных сегментов;

2) величина прибыли или убытка сегмента равна или превышает 10% большего из двух показателей:

- совокупной прибыли всех прибыльных сегментов;

- совокупного убытка всех убыточных сегментов;

3) активы сегмента равны или превышают 10% совокупных активов всех операционных сегментов.

В соответствии с МСФО (IFRS) 8 суммарная выручка всех отчетных сегментов организации должна быть не менее 75%.

Если не соблюдается данные ограничения необходимо дополнительно включить в отчетность информацию по другим операционным сегментам.

Отчетные сегменты представляют финансовую отчетность, в которой содержится информация о деятельности сегмента.

Доходы сегмента представляют собой сумму той части доходов компании, которая может быть обоснованно отнесена к доходам данного сегмента, а также доходам, непосредственно полученным в операциях, проведенных самим сегментом. Доходы подразделяются на доходы, полученные от внешних клиентов, и доходы, полученные от других сегментов своей компании.

Расходы сегмента включают расходы, возникшие непосредственно в результате операционной деятельности сегмента, и обоснованную часть соответствующих расходов, которые могут быть распределены на данный сегмент. Расходы сегмента включают обоснованную долю расходов на внешние продажи и операции, а также на операции с другими сегментами данной компании.

Сегментные результаты (результаты сегмента) определяются сопоставлением его доходов и расходов. Корректировки на долю меньшинства в прибыли (убытках) при расчетах сегментных результатов не принимаются во внимание.

Активы сегмента включают краткосрочные и долгосрочные активы – основные средства, нематериальные активы, инвестиции, запасы, дебиторскую задолженность, денежные средства, которые используются в операционной деятельности сегмента, основные средства, нематериальные активы, но не включают те активы, которые используются для общих целей компании и для управления ею. Активы, используемые двумя или несколькими сегментами в той части, которая обоснованно и надежно определена, включаются в его отчетность как часть активов данного сегмента.

Обязательства сегмента состоят из кредиторской задолженности поставщикам, авансовых поступлений, начисленных обязательств, таких как резервы на гарантийное обслуживание, относящихся к товарам и услугам у данного сегмента. Обязательства по займам и кредитам отражаются в отчетности сегмента только тогда, когда проценты по ним оплачиваются за счет результатов деятельности данного сегмента. Обязательства по налогу на прибыль в отчетность сегмента не включаются.

Учетная политика сегмента не отличается от общей учетной политики компании, если только не существует специальной учетной политики для сегмента, которая дополняет общую учетную политику. В оценку активов и обязательств сегмента включаются все корректировки, связанные с переоценкой и другими процедурами. В консолидированной (сводной) финансовой отчетности при составлении сегментной отчетности в расчет не принимаются взаимные зачеты и погашения внутригрупповых операций и сальдо.

МСФО (IFRS) 8 обязывает раскрывать в финансовой отчетности по каждому отчетному сегменту следующие данные:

- выручка, поступающая от внешних клиентов и от других операционных сегментов организации;

- доходы и расходы по процентам полученным и уплаченным;
- расходы на амортизацию;
- доля в прибыли (убытке) ассоциированных организаций, учитываемая по методу долевого участия;
- поступления от совместной деятельности;
- расходы по налогу на прибыль и др.

В финансовой отчетности необходимо представлять информацию по сегментам в сравнении за несколько отчетных периодов.

Стандарт требует представлять информацию о выручке от внешних клиентов по каждому виду продукции, работе, услуге либо группе схожих. Раскрывается информация по стране, в которой находится сегмент и за рубежом в разрезе стран. Кроме этого, если выручка составляет 10% и более информация представляется по каждому клиенту.

5. ИНФОРМАЦИЯ О СОБЫТИЯХ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

Обычно процесс подготовки финансовых отчетов занимает значительное время и финансовая отчетность попадает в руки пользователей через довольно продолжительный промежуток времени после окончания финансового года. За это время могут произойти события, информация о которых может быть полезна пользователям финансовой отчетности. Порядок признания информации после представления отчетности регламентируется МСБУ (IAS) 10 «События после отчетного периода». Цель МСБУ (IAS) 10 – определить:

- *в каких случаях предприятие должно корректировать финансовую отчетность с учетом событий после окончания отчетного периода;*
- *раскрытия информации о событиях, которые предприятие должно представить к дате утверждения финансовой отчетности к выпуску и после окончания отчетного периода.*

События после отчетной даты – это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между окончанием отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

Выделяют два вида событий после отчетной даты:

1. корректирующие событие;
2. некорректирующее событие.

Корректирующие события – это события, которые возникают после отчетной даты, но до даты утверждения финансовой отчетности, дающие подтверждение условиям, которые имелись по состоянию на отчетную дату, и которые требуют внесения изменений в показатели финансовой отчетности.

Например, завершение после отчетной даты судебного разбирательства, начавшегося в отчетном периоде, банкротство заказчика и дебиторская задолженность должна быть отражена как сомнительные долги, выручка поступила в меньшем размере из-за претензии по качеству продукции, ошибки или факты мошенничества.

Некорректирующие события – это события, которые возникают после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности, указывающие на условия,

возникшие после отчетной даты и которые не отражаются в финансовой отчетности и не требуют внесения изменений в показатели финансовой отчетности.

Например, принятие решения об увеличении уставного капитала после отчетной даты, снижение рыночной стоимости финансовых инструментов, убытки от пожара.

В соответствии МСБУ (IAS) 10 необходимо в примечаниях к составленной отчетности раскрыть характер последующих событий и их финансовые последствия, если данная информация имеет существенное значение для достоверной оценки и решений пользователей представленной финансовой отчетности.

6. ИНФОРМАЦИЯ О ПРИБЫЛИ НА АКЦИЮ

Для упорядочения представляемой компаниями информации о размерах прибыли на одну обыкновенную акцию, предназначен МСБУ (IAS) 33 «Прибыль на акцию». Цель МСБУ (IAS) 33 – установить принципы определения и представления информации о прибыли на акцию с тем, чтобы облегчить сравнение результатов деятельности различных предприятий за один отчетный период или одного предприятия за различные отчетные периоды.

В стандарте содержатся рекомендации по расчету прибыли на акцию.

В соответствии со стандартом его обязаны применять компании, обыкновенные акции которых или финансовые инструменты, в них конвертируемые, обращаются на открытом рынке ценных бумаг или которые начали процесс размещения своих акций и финансовых инструментов на рынке.

Информация о прибыли на акцию представляется в двух величинах:

- базовой прибыли на акцию;
- разводненной прибыли на акцию.

Базовая прибыль на акцию показывает сумму чистой прибыли (убытка) компании, приходящуюся на одну обыкновенную акцию компании в обращении. Предприятие рассчитывает базовую прибыль на акцию по данным о прибыли или убытках, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия.

Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления чистой прибыли или убытков, приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение этого периода (знаменатель).

Базовая чистая прибыль – это чистая прибыль компании за отчетный период, указанная в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период (включая налог на прибыль), за вычетом дивидендов по привилегированным акциям.

Количество акций в обращении может в течение года меняться, кроме того, различные выпуски акций могут размещаться по разным ценам. Поэтому для пересчета прибыли на акцию используется показатель средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении.

Существуют два основных правила расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении:

1. Средневзвешенное количество акций в обращении (СКА) равняется количеству акций на начало периода, увеличенному на количество акций, выпущенных в течение периода, за вычетом количества акций, выкупленных в течение периода с корректировкой на временной коэффициент, который рассчитывается делением количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде. Взвешенный временной коэффициент можно определять на основе приблизительного расчета не по дням, а по месяцам нахождения акций в обращении.

2. Если стоимость акций в течение отчетного периода изменяется, для расчета СКА производят корректировку на изменения цены.

Изменения цены может происходить за счет бесплатного размещения среди существующих акционеров или по цене ниже справедливой стоимости. Общество может произвести дробление акций, т. е. уменьшение их номинала при соответствующем увеличении количества акций или консолидацию акций – увеличение номинальной стоимости акций при одновременном уменьшении их количества и др.

«Разводнение» прибыли на акцию означает, что у общества есть или могут возникнуть обязательства по выпуску акций в будущем и, следовательно, приходящаяся на акцию прибыль может стать меньше, если эти обязательства общество выполнит. Существующим и потенциальным акционерам необходимо знать, насколько их доля в капитале и, следовательно, в прибыли общества может быть «разводнена», т. е. уменьшена в результате исполнения обществом своих обязательств по выпуску обыкновенных акций.

Величина разводненной прибыли на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли, приходящейся на одну обыкновенную акцию общества. Так, на покупку обыкновенных акций могут заключаться договоры в виде опционов, облигаций и др. форм контрактов, которые подлежат конвертации в обыкновенные акции компании, наличие привилегированных акций – указывает на разводняющий эффект.

Разводнение – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытков на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены, или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Опционы, варранты и их эквиваленты – это финансовые инструменты, которые дают своему владельцу право на покупку обыкновенных акций.

Расчет разводненной прибыли происходит следующим образом: чистая прибыль (убыток), которая распределяется на обыкновенные акции, корректируется на сумму дивидендов на контракты с разводняющим эффектом, которые были вычтены при расчетах чистой прибыли; на сумму процентов, начисленных за период по контрактам с разводняющим эффектом, конвертированных в обыкновенные акции и любых других изменений в доходах и расходах, которые могут быть вызваны конвертацией в обыкновенные акции контрактов с разводняющим эффектом. Сумма прибыли рассчитывается с учетом налогов, относящихся к этим выплатам.

МСБУ (IAS) 33 определяет минимальный состав информации, которая должна быть представлена в бухгалтерской отчетности:

- чистая прибыль (убыток) за отчетный период;

- базовая прибыль (убыток) на акцию, а также величины базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые при ее расчете;

- разводненная прибыль (убыток) на акцию, а также величины скорректированных базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемых при ее расчете.

7. ПРОМЕЖУТОЧНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Кроме годовой финансовой отчетности организации могут представлять и промежуточную финансовую отчетность. Для этого принят стандарт МСБУ (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

Цель стандарта МСБУ (IAS) 34 заключается в том, чтобы определить минимальное содержание промежуточного финансового отчета и установить принципы признания и измерения в полной или сокращенной версии финансовой отчетности за промежуточный период.

Промежуточный период – представляет собой отчетный финансовый период, короче чем полный финансовый год.

Промежуточный финансовый отчет означает финансовый отчет, содержащий либо полный комплект финансовой отчетности (в соответствии с указаниями МСБУ (IAS) 1, либо комплект сокращенной финансовой отчетности (за промежуточный период). Поэтому примечания к годовой финансовой отчетности не повторяются и не обновляются в промежуточной отчетности. Последняя должна содержать примечания по тем событиям и изменениям, которые произошли после отчетной даты последнего годового отчета и раскрывают результаты деятельности компании в новом отчетном году.

Стандарт не настаивает на обязательном составлении промежуточной финансовой отчетности, полагая, что требование о ее представлении должно содержаться в национальном законодательстве.

МСБУ (IAS) 34 поощряет к представлению промежуточной отчетности, хотя бы за первую половину отчетного года, те компании, ценные бумаги которых свободно обращаются на фондовом рынке. Стандарт рекомендует представлять такую отчетность не позднее чем через 60 дней по завершении промежуточного отчетного периода.

Стандарт предусматривает возможность сокращения промежуточной финансовой отчетности, а именно сжатый Отчет о финансовом положении, сжатый Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, сжатый Отчет об изменениях в собственном капитале, сжатый Отчет о движении денежных средств, выборочные пояснительные примечания.

Сжатый формат отчетности предполагает, что в отчет включается каждый из заголовков и промежуточных статей, которые были включены в последнюю годовую финансовую отчетность. Дополнительные статьи включаются в случаях, когда их отсутствие может привести к заблуждениям в оценке финансового положения и финансовых результатов компании.

Если последняя годовая финансовая отчетность представлялась как сводная (консолидированная) отчетность, то и промежуточная финансовая отчетность представляется в сводном варианте.

Базисная и разводненная прибыль на акцию должна обязательно раскрываться в промежуточной финансовой отчетности.

Выборочные пояснительные примечания не должны содержать повторения примечаний, которые приводились в годовой финансовой отчетности. Информация в примечаниях должна представляться в качестве характеристики всего отчетного года, но необходимо также раскрывать события и операции, имеющие значение для понимания отчетности за данный промежуточный период.

В промежуточной финансовой отчетности, представляемой в полном комплекте, предусмотренном МСБУ (IAS) 1 и МСБУ (IAS) 7, нужно представлять все раскрытия и пояснения в полном объеме, предусмотренном всеми международными стандартами финансовой отчетности. Факт составления промежуточной финансовой отчетности в соответствии с МСБУ (IAS) 34 должен быть специально объявлен в примечаниях.

Периодичность промежуточной финансовой отчетности может быть полугодовая и квартальная.

Отчет о финансовом положении представляется по состоянию на конец текущего промежуточного периода, а сравнительный отчет о финансовом положении – по состоянию на конец предшествующего отчетного года.

Отчеты о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе представляются за текущий промежуточный период и нарастающим итогом с начала отчетного года. Сравнительные отчетные показатели – за сопоставимый промежуточный период прошлого года и нарастающим итогом с начала прошлого года до даты окончания сопоставимого промежуточного периода.

Отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях в собственном капитале – нарастающим итогом с начала отчетного периода по дату окончания текущего промежуточного периода. Сравнительные отчетные данные – за сопоставимый промежуточный период, нарастающим итогом с начала прошлого года.

Учетная политика для промежуточной отчетности применяется та же, что и для годовой финансовой отчетности, за исключением изменений, внесенных в учетную политику после годовой отчетной даты.

Принципы признания активов и обязательств, доходов и расходов в промежуточной отчетности такие же, как применяются при составлении годовой финансовой отчетности. В последующих промежуточных периодах могут возникнуть изменения в оценках отчетных статей, приведенных в предыдущих промежуточных периодах. Такие оценки корректируются в последующей промежуточной отчетности.

Тема 11.
УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКОВ
(МСБУ 19 «Вознаграждения работникам»,
МСБУ 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»,
МСФО № 2 «Выплаты на основе акций»)

1.	Краткосрочные вознаграждения работников.
2.	Вознаграждения по окончании трудовой деятельности.
3.	Пенсионные планы, раскрытие информации и отражение в отчетности.
4.	Прочие долгосрочные вознаграждения.
5.	Вознаграждения и выплаты на основе долевых финансовых инструментов.

1. КРАТКОСРОЧНЫЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКОВ.

Вознаграждения работникам регулируются стандартами МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Цель стандарта МСБУ (IAS) 19 состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам.

Стандарт требует от предприятия признавать:

а) обязательство – в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;

б) расход – в случае если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

Вознаграждения работникам – все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Вознаграждения работникам включают:

а) краткосрочные вознаграждения работникам;

б) вознаграждения после окончания трудовой деятельности;

в) долгосрочные вознаграждения работникам;

г) выходные пособия;

д) компенсационные выплаты долевыми инструментами.

а) Краткосрочные вознаграждения работникам – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги. Краткосрочные вознаграждения работникам относятся на расход текущего отчетного периода или относятся на увеличение стоимости запасов, основных средств и др.. К ним относятся: заработная плата и взносы на социальное обеспечение, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, пособия по болезни, по уходу за ребенком, в связи с беременностью, премии и выплаты из прибыли (если они подлежат выплате до истечения 12 месяцев после окончания годового периода), а также вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для существующих работников;

б) Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности. К ним относятся пенсии, выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

в) долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет, длительный отпуск, празднование юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет, выплаты при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения не подлежат выплате по истечении 12 месяцев после окончания периода);

г) выходные пособия;

д) компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Текущие премии за месяц или квартал начисляются и отражаются в том периоде, в котором они заработаны. Участие в прибыли и премии по результатам работы за год выплачиваются по окончании отчетного периода, поэтому в учете признаются обязательства по их выплате в течение всего периода по мере их зарабатывания работниками.

В организациях может создаваться резерв на выплату премиальных, на выплаты отпусков и вознаграждения в виде участия в прибылях. Резерв, как совокупность обязательств, создается независимо от того, что отдельные работники могут не выполнить условия премирования, уволиться раньше установленного срока или по иным причинам утратить право на формирование и участие в прибылях. Если начисленные суммы не оплачиваются в течение 12 месяцев после окончания соответствующего периода, они относятся к обязательствам по другим долгосрочным вознаграждениям или компенсационным выплатам.

Обязательства компании по выплатам премиальных и вознаграждений в виде участия в прибыли начисляются в учете как расходы данного периода, а не как распределение чистой прибыли. Они рассматриваются как разновидность оплаты труда.

Оплата отпусков – это оплата за неотработанное время работниками по различным причинам. Они подразделяются на:

- накапливаемые – ежегодные краткосрочные отпуска, отпуска по болезни,
- ненакапливаемые – отпуска по уходу за ребенком, отпуска для выполнения обязанностей судебного заседателя, отпуска для выполнения воинских обязанностей.

Накапливаемые отпускные могут быть перенесены и выплачены в будущих периодах, если не были использованы в течение времени, в котором они заработаны. Как правило, это компенсации за неиспользованный отпуск и за сдвоенное время двух и более очередных отпусков.

Ненакапливаемые оплачиваемые отпуска не переносятся на будущие периоды: они пропадают в случае их неиспользования или неполного использования в текущем периоде и не дают работникам права на получение денежных выплат за неиспользованный отпуск или при уходе с предприятия.

2. ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО ОКОНЧАНИИ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают: пенсионные выплаты, страхование жизни и медицинское обслуживание.

Пенсионные планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности делятся на планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами – это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются на основе взносов в пенсионный фонд и последующих инвестиционных доходов пенсионного фонда.

По данным планам сумма пенсионных выплат после окончания трудовой деятельности работника определяется суммой взносов организации, а также суммой взносов самого работника в пенсионный фонд и суммой доходов на вложенные средства в данный фонд за все время их свободного использования самим фондом.

В обязанности организации входит уплата определенных взносов в пенсионный фонд, независимо от последующих выплат пенсионного вознаграждения. Компания не несет ответственности ни за размер, ни за продолжительность пенсионных выплат, которые будут производиться после выхода работника на пенсию. Все риски ложатся на работника.

В балансе организации отражаются обязательства по взносам в пенсионные фонды без дисконтирования. Все отчисления в пенсионные фонды являются расходами отчетного периода или относятся на увеличение стоимости запасов или основных средств, в соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 2 и МСБУ (IAS) 16.

Если начисленные взносы не уплачиваются в течение 12 месяцев после отчетного периода, они должны дисконтироваться по ставкам рыночной доходности надежных облигаций акционерных компаний. Если нормальный рынок таких облигаций отсутствует, ставка дисконтирования определяется по рыночной доходности государственных облигаций на отчетную дату.

Государственные пенсионные планы обычно предполагают фиксированные взносы, при которых организация не отвечает за размеры выплачиваемых пенсий. Они так и отражаются в бухгалтерском учете путем начисления в определенном проценте к начисленной сумме оплаты труда, как специальный налог.

Может осуществляться и **страхование пенсионных выплат** через страховые компании, но это не меняет основных особенностей пенсионного плана. Он обычно отражается как план с установленными взносами, поскольку выплаты пенсий принимает на себя страховая компания. Если заключение договора страхования не освобождает полностью компанию от ответственности за пенсионные выплаты, то она должна вести учет операций страхования аналогично пенсионному плану с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными выплатами – это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником или выслуга лет.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают, что организация принимает на себя обязательства выплачивать, непосредственно или через специализированную организацию (Фонд) пенсионные вознаграждения определенного размера бывшим работникам. В данном случае все риски возлагаются на организацию, установившую данный пенсионный план, а именно:

- актуарный риск, связанный с тем, что будущие затраты на пенсионные вознаграждения окажутся большими, чем планировалось;
- инвестиционный риск того, что накопленные взносы с соответствующими доходами окажутся недостаточными для обеспечения необходимых пенсионных выплат.

Ежегодные пенсионные затраты по планам с установленными выплатами определяются путем сложных расчетов дисконтированной стоимости будущих пенсий, требующих обоснованных предварительных оценок целого ряда взаимосвязанных показателей, среди них:

- 1) количество лет, которое сотрудники проработают до выхода на пенсию;
- 2) текучесть кадров, то есть ожидаемые увольнения работников до срока наступления пенсионного возраста и приход новых, не заработавших право на пенсию;
- 3) средний заработок, по которому должны рассчитываться пенсионные взносы;
- 4) число лет, которое сотрудник проживет после выхода на пенсию;
- 5) возможное увеличение пенсии: а) в результате инфляционного фактора; б) под влиянием новых коллективных договоров с профсоюзами; в) по иным причинам;
- б) сумма прибыли от инвестирования средств пенсионного фонда.

Все расчеты названных показателей требуют специальных знаний, поэтому приглашают для их выполнения расчетов **специалистов-актуариев**.

Пенсионные планы с установленными выплатами осуществляются путем накопления необходимых для пенсионных выплат денежных средств специализированных пенсионных или страховых фондов. Вероятные пенсионные выплаты фонда и вероятные взносы учредителя пенсионного плана определяются путем применения математических и статистических правил, регламентирующих соответствующие расчеты. **Эти правила называются актуарными расчетами.**

3. ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ, РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ.

В целях аккумуляирования средств для обеспечения выплат по планам пенсионного обеспечения работников создаются различные организации – пенсионные фонды. Они могут быть государственными, муниципальными или принадлежать корпорациям и частным лицам. Государственные пенсионные фонды обычно обеспечивают пенсионные планы с установленными взносами. К таким же планам относится страхование пенсионных выплат по окончании трудовой деятельности в страховых компаниях.

Пенсионные фонды могут учреждаться для финансирования пенсионных планов группы работодателей, в которых каждый работодатель имеет часть общей до-

ли финансирования из группового пенсионного плана. Но чаще всего пенсионные фонды создаются для финансирования нескольких отдельных пенсионных планов с **установленными выплатами**. Такие пенсионные фонды аккумулируют активы нескольких пенсионных планов, управляют этими активами и обеспечивают выплату пенсионного вознаграждения участникам пенсионных планов.

Пенсионный фонд юридически отделен от всех компаний, учредителей пенсионных планов, которые пользуются услугами данного фонда. По положению или договору активы пенсионного фонда должны использоваться только для исполнения обязательств по выплате пенсий работникам, охваченным пенсионным планом

Стандарт МСБУ (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам» применяется для составления финансовой отчетности по пенсионным планам предприятиями. Стандарт дополняет МСБУ (IAS) 19.

Стандарт МСБУ 26 рассматривает пенсионный план, как отчитывающееся предприятие, отделенное от работодателей участников плана.

Пенсионные планы – это соглашения, по которым предприятие предоставляет выплаты своим работникам во время или после завершения трудовой деятельности (в виде годового дохода либо в виде единовременной выплаты). При этом такие выплаты, могут быть определены или рассчитаны заблаговременно до выхода на пенсию как в соответствии с документами, так и на основе принятой на предприятии практики.

Отчетность по пенсионным планам должна содержать данные об активах, обязательствах, доходах и расходах и др.

Фондирование – это перевод активов другому предприятию (**фонду**), независимому от предприятия работодателя, для покрытия будущих обязательств по выплате пенсий.

Участники – это члены пенсионного плана, а также другие лица, имеющие право на получение выплат по этому плану.

Чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат – это активы пенсионного плана за вычетом обязательств, отличных от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат - это приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам, исходя из уже предоставленных ими услуг.

Финансовая отчетность по пенсионным планам с установленными взносами состоит из 4 разделов:

- 1) общая информация о деятельности плана, членстве, сроках и условий платежей
- 2) отчет об операциях в результате инвестиционной деятельности плана
- 3) отчет о финансовом положении плана
- 4) описание информационной политики плана

Кроме этого в отчетности должны быть данные об изменении чистых активов.

В пенсионном плане с установленными взносами размер будущих выплат участникам определяется взносами работодателя, самого участника, а также эффективностью операционной деятельности и инвестиционными доходами фонда.

Выполнение обязательств работодателя обычно ограничивается взносами в пенсионный фонд. Консультация актуария, как правило, не требуется, хотя иногда она используется для оценки размеров будущих выплат, которые могут быть обеспечены исходя из текущих взносов и различных уровней будущих взносов и инвестиционных доходов.

В пенсионном плане с установленными выплатами величина причитающихся пенсионных выплат зависит от финансового положения плана и способности вкладчиков в будущем производить в него взносы, а также от результатов инвестиционной деятельности и эффективности операционной деятельности плана.

Пенсионный план с установленными выплатами периодически нуждается в консультации актуария для оценки финансового состояния плана, проверки актуарных допущений и получения рекомендаций в отношении уровней будущих взносов.

Поэтому финансовая отчетность должна содержать следующую информацию:

- а) описание значительной деятельности за период и влияния любых изменений, относящихся к плану, членству в нем, срокам и условиям;
- б) отчеты об операциях и результатах инвестиционной деятельности за период, а также о финансовом положении плана по состоянию на конец периода; и
- в) актуарную информацию, представленную либо как часть отчетности, либо в виде отдельного отчета;
- г) описание инвестиционной политики.

Кроме того, стандарт требует указывать в примечаниях к отчетности или в отдельной форме основные актуарные допущения, примененные на отчетную дату, в частности: ставки дисконта, ожидаемые нормы дохода на активы плана по периодам, представленным в отчетности, ожидаемые темпы роста заработной платы и любых иных показателей, которые по условиям пенсионного плана применяются в качестве базы для увеличения размера пенсионных выплат, таких, как инфляционные факторы, предполагаемое увеличение государственных пенсий, иные допущения, связанные с продолжительностью жизни, досрочным выходом на пенсию, изменением показателя смертности и т. д.

Отчетность, характеризующая содержание пенсионных планов, включает в себя следующие данные:

- 1) названия работодателей и групп работников, охваченных данным планом;
- 2) число участников плана, получающих пенсию, и иных участников по категориям;
- 3) тип плана и взносы участников;
- 4) описания пенсий, выплачиваемых по данному пенсионному плану;
- 5) условия прекращения плана и утраты права на пенсию;
- 6) изменения в условиях плана, происшедшие в течение отчетного периода.

4. ПРОЧИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ.

МСБУ (IAS) 19 кроме пенсионного обеспечения рассматривает еще три направления вознаграждения работников: другие (непенсионные) вознаграждения долгосрочного характера; выходные пособия; компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Долгосрочные вознаграждения работникам – вознаграждения работникам «кроме краткосрочных вознаграждений работникам», выплата которых в полном объеме ожидается по истечении 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

К долгосрочным (непенсионным) вознаграждениям работникам относят:

- долгосрочные оплачиваемые отпуска, такие как творческие отпуска или оплачиваемые для персонала с длительным стажем работы;
- вознаграждения к юбилеям и другие разовые вознаграждения за выслугу лет;
- долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- участие в прибылях и премии, подлежащие выплате более чем через 12 месяцев после окончания периода, в котором они были заработаны;
- любые иные отсроченные вознаграждения, выплачиваемые более чем через 12 месяцев по окончании периода, в котором они были заработаны.

Обязательства компании по прочим долгосрочным вознаграждениям работникам отражаются по дисконтированной стоимости обязательств.

Пособие по долгосрочной нетрудоспособности, если только его размер не зависит от стажа работы, не начисляется в качестве обязательства по мере выплаты заработной платы работникам. Расходы по выплате пособий признаются в качестве расходов в тех периодах, в которых они выплачивались.

Выходное пособие – это оплата за вынужденное увольнение по требованию компании. Затраты на его выплату не принесут никаких экономических выгод ни сейчас, ни в будущем. Поэтому они признаются в качестве расходов текущего отчетного периода. Выходное пособие выплачивается работнику в результате расторжения трудового договора с ним по инициативе организации до приобретения работником права на пенсию и до достижения им пенсионного возраста. Выходное пособие также выплачивается, если работник согласился уволиться по собственному желанию с условием, что в обмен ему будет предоставлено выходное пособие. В отличие от других непенсионных долгосрочных вознаграждений работников, которые выплачиваются во время их службы в компании, выходные пособия выплачиваются после прекращения службы (трудоустройства).

Компенсационные выплаты долевыми инструментами осуществляются по соглашениям с работниками, по которым они имеют право на получение долевых инструментов, выпущенных самой компанией или ее материнской компанией.

МСБУ (IAS) 19 не предусматривает каких-либо требований по оценке и признанию в учете планов компенсационных выплат работникам долевыми инструментами. В нем содержатся только требования по раскрытию информации, которая позволяет оценить влияние компенсационных выплат долевыми инструментами на финансовое положение и показатели движения денежных средств отчитывающейся компании.

В примечаниях к отчетности должна раскрываться следующая информация:

- акции – количество с выплатой постоянного дивиденда, количество с правом голоса, количество выпущенных акций;
- опционы на акции – право на конвертацию, срок исполнения, цена исполнения, количество выпущенных опционов и т.д.

5. ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ И ВЫПЛАТЫ НА ОСНОВЕ ДОЛЕВЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ.

Выплаты долевыми инструментами (выплаты, основанные на акциях) являются еще одним видом вознаграждения работников. Обычно планы компенсационных выплат долевыми инструментами предусматривают:

- а) выпуск для работников акций, опционов на акции, иных долевого инструмента по цене ниже их реальной стоимости, по которой эти инструменты выпускаются или могли бы быть выпущены для приобретения их третьими лицами;
- б) денежные выплаты, размеры которых зависят от будущей рыночной цены акций данной компании.

Порядок таких выплат регулируется МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций». **Целью МСФО (IFRS) 2** является установление порядка составления финансовой отчетности для предприятия, осуществляющего операции, предполагающих выплаты, основанные на акциях. Стандарт требует от предприятия отражать в составе прибыли или убытка и в финансовом положении влияния операций предполагающих выплаты, основанные на акциях, включая расходы, связанные с операциями, в которых работникам предоставляются опционы на акции. Применение МСФО (IFRS) 2 обязательно при отражении сделок, по которым организация получает товары либо услуги в качестве встречного предоставления за свои долевого инструмента (акции, опционы на них и т.п.). Данный стандарт в основной своей части отражает регулирование и учет сделок по выплатам наемным работникам.

В дополнение к заработной плате в денежной форме наемные работники организации могут получать вознаграждение за труд акциями, опционами на акции либо иными долевыми инструментами. Эти вознаграждения представляются как стимулирование работников не прерывать трудовые отношения с организацией либо как за дополнительный вклад в повышение эффективности ее работы.

Признание сделок с выплатами на основе долевого инструмента осуществляется по мере получения товаров или потребления услуг. Оценка операции с выплатами долевыми инструментами проводится по справедливой стоимости полученных товаров либо услуг, на данную сумму увеличивается и счет капитала организации. Если справедливая стоимость полученных товаров (услуг) не может быть достоверно определена, их стоимость (и соответствующее увеличение капитала) определяется исходя из справедливой стоимости предоставляемых долевого инструмента.

Долевого инструмента могут предоставляться работнику на условиях достижения им определенных экономических показателей и продолжения работы по трудовому договору до тех пор, пока данные показатели не будут им достигнуты.

Информация о выплатах на основе долевого инструмента раскрывается в отчетности исходя из трех основных ее характеристик:

- 1) характер и масштабы существовавших в течение отчетного периода соглашений с выплатами на основе долевого инструмента;
- 2) методы оценки справедливой стоимости услуг и долевого инструмента, применявшиеся в течение отчетного периода;
- 3) последствия сделок с выплатами долевыми инструментами для финансовых результатов и финансового положения организации.

Информация о соглашениях с выплатами долевыми инструментами должна содержать описание каждого соглашения на основе выплат долевыми инструментами, которые действовали в течение отчетного периода.

Тема 12.

УЧЕТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСБУ 41 «Сельское хозяйство», МСБУ 2 «Запасы», МСБУ 16 «Основные средства», МСБУ 38 «Нематериальные активы», МСБУ №40 «Инвестиционная недвижимость», МСФО №13 «Оценка справедливой стоимости»)

1.	Общий подход к учету биологических активов и сельскохозяйственной продукции.
2.	Признание и оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции.
3.	Признание прибыли (убытка) от сельскохозяйственной деятельности.
4.	Раскрытие в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности.

1. ОБЩИЙ ПОДХОД К УЧЕТУ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ.

Порядок учета, представление отчетности и раскрытие информации о сельскохозяйственной деятельности регламентируется МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство». МСБУ 41 должен применяться для учета объектов, если они связаны с сельскохозяйственной деятельностью:

- а) биологических активов;
- б) сельскохозяйственной продукции, в момент ее сбора;
- в) государственных субсидий

МСБУ (IAS) 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции (т.е. продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора). Для ее последующего учета применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы». МСБУ (IAS) 41 не рассматривает вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора.

Сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое предприятием управление биотрансформацией биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

Сельскохозяйственная продукция – продукция, полученная от (собранная с) биологических активов предприятия.

Биологический актив – живущее животное или растение.

Биотрансформация включает процессы роста, вырождения, производства и размножения (воспроизводства), в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Группа биологических активов – совокупность живущих животных или растений со сходными характеристиками.

Сбор сельскохозяйственной продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Для того чтобы правильно применять правила учета объектов, отраженных в МСБУ (IAS) 41 необходимо четко различать биологические активы, сельскохозяйственную продукцию и продукцию, полученную в результате переработки сельскохозяйственной продукции.

Биологические активы (МСБУ (IAS) 41)	Сельскохозяйственная продукция (МСБУ (IAS) 41 на период сбора урожая)	Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора (вне сферы применения МСБУ (IAS) 41)
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесонасаждениях	Бревна	Пиломатериалы
С/х растения	Убранная свекла, льнотреста, льносемена	Сахар Волокно, одежда
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, копченый окорок
Кустарники	Листья	Чай, ферментированный табак
Виноградная лоза	Виноград	Вино
Плодово-ягодные растения деревьев	Собранные фрукты	Переработанные фрукты

Сельскохозяйственная деятельность включает разнообразные виды деятельности; например, животноводство, растениеводство, лесоводство, разведение садов, цветоводство и аквакультуру (включая рыбоводство). Однако рыбный промысел в океане и вырубка лесов не является сельскохозяйственной деятельностью;

Общие характеристики видов деятельности:

а) способность изменяться – живущие животные и растения поддаются биотрансформации;

б) управление изменениями – способствует биотрансформации путем создания благоприятных или стабильных условий, необходимых для осуществления данного процесса (например, обеспечение соотношения питательных веществ на определенном уровне, поддержание влажности, температуры, продуктивности и света);

в) возможность оценки и контроля изменений т.е. измерение и контролирование качественных изменений (например, генетических характеристик, плотности, зрелости, жирового слоя, содержания белка, прочности волокна) или количественных изменений (например, потомства, веса, кубических метров, длины или диаметра волокна, числа бутонов), происходящих в результате биотрансформации или сбора.

Биотрансформация приводит к следующим результатам:

а) изменениям активов, вызванным:

- ростом (увеличение количества животных или растений либо улучшение их качественных характеристик),

- вырождением (уменьшение количества животных или растений либо ухудшением их качественных характеристик), или

- размножением (образование дополнительных живущих животных или растений);

б) производству сельскохозяйственной продукции, такой как шерсть и молоко, яйцо, мед и др.

2. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Биологические активы и сельскохозяйственная продукция могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей сельскохозяйственную деятельность, лишь в случае, если:

- организация контролирует данный актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность, что организация получит в будущем экономические выгоды, связанные с данным активом;
- оценку данного актива по справедливой стоимости или себестоимости можно надежно произвести.

Биологический актив согласно МСБУ (IAS) 41 в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов (например, родившийся теленок признается по справедливой стоимости в момент рождения, а по мере роста переоценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату). Прибыль от первоначального признания актива и прибыли и убытки от последующего изменения его справедливой стоимости на каждую отчетную дату должны учитываться при определении чистой прибыли (убытка) за период, в котором состоялось первоначальное признание или изменение его справедливой стоимости.

Если нет возможности достаточно надежно определить справедливую стоимость, в этом случае биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Как только возникают условия, позволяющие надежно определить справедливую стоимость биологического актива, следует перейти к его оценке по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость – сумма, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке между участниками рынка на дату оценки (цена выхода). (МСФО (IFRS) 13).

Расчетно-сбытовые расходы включают комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, пошлины и др. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов и продукции на рынок, так как они, как уже, вычитаются при расчете справедливой стоимости. В этом состоит одна из особенностей учета сельскохозяйственной деятельности.

Для целей бухгалтерского учета биологические активы учитываются как внеоборотные активы, если они используются более чем один год (деревья, животные). Биологические активы с жизненным циклом менее года должны учитываться как текущие биологические активы (выращенные зерновые лен).

Сельскохозяйственная продукция является результатом применения соответствующих биологических активов – растений или животных; ее получают путем отделения от биологического актива или путем прекращения дальнейшей биотрансформации биологического актива, то есть прекращения его жизнедеятельно-

сти и существования как объекта учета. Биологический актив прекращает самостоятельное существование, превращаясь в сельскохозяйственную продукцию.

Сбор сельскохозяйственной продукции путем отделения от биологического актива (надой молока, настриг шерсти от животных, сбор ягод с кустарников) не влечет уничтожения биологического актива, который продолжает существовать и подвергается трансформации; сбор урожая однолетних растений (злаков), получение мяса животных влекут за собой прекращение дальнейшей жизнедеятельности биологического актива, что обуславливает особенности учета сельскохозяйственной продукции и самого биологического актива.

Сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов, оценивается по справедливой стоимости, установленной в момент сбора урожая, за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Сумма, характеризующая справедливую стоимость собранной сельскохозяйственной продукции, определяется только один раз в момент ее сбора и в данном отчетном периоде учитывается при определении чистой прибыли или убытка организации. В дальнейшем учете сельхозпродукция учитывается в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы».

При получении продукции путем уничтожения биологического актива с длительным циклом выращивания (например, вырубка деревьев, сдача животных на мясо) в составе чистой прибыли (убытка) отражается только прирост (уменьшение) справедливой стоимости на момент получения сельхозпродукции по сравнению с ранее учтенной справедливой стоимостью данного биологического актива.

Определение справедливой стоимости биологических активов и сельхозпродукции базируется на ценах основного или наиболее благоприятного для организации рынка.

Основной рынок (активный рынок) – это рынок с наибольшим объемом и уровнем деятельности для актива и обязательства.

Наиболее благоприятный рынок – это рынок, на котором возможны получения максимальной суммы в случае продажи актива либо уплаты минимальной суммы в случае передачи обязательства, после вычета затрат по сделке и затрат на транспортировку.

МСБУ (IAS) 41 указывает для расчета справедливой стоимости использовать данные о котировке соответствующих товаров на рынке. Если организация имеет доступ к нескольким рынкам, она основывает свои расчеты на ценах наиболее подходящего из них, который организация выбирает самостоятельно.

Биологические активы, составляющие неразрывное целое с землей, могут быть оценены по справедливой стоимости методом исключения, когда имеется рынок комплексных земельных участков со всеми постройками и биологическими активами, но отсутствует отдельный рынок самих биологических активов: из общей комплексной рыночной цены земельного участка с взаимосвязанными с ним активами вычитают справедливую стоимость земли, построек и объектов обустройства территории.

Справедливая стоимость надежнее и достовернее в оценке, так как многие биологические активы котируются на рынке, следовательно, данные о рыночных ценах общедоступны. С другой стороны, оценка биологических активов по себе-

стоимости менее надежна, так как расходы на совместно производимые продукты, особенно при наличии приплода и иных форм воспроизводства, распределяются на результаты биотрансформации по весьма условным схемам.

3. ПРИЗНАНИЕ ПРИБЫЛИ (УБЫТКА) ОТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

При оценке и учете биологических активов по справедливой стоимости организации должны признавать доходы, расходы, прибыли и убытки от сельскохозяйственной деятельности.

В соответствии с МСБУ (IAS) 41 прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, а также от изменения справедливой стоимости биологических, и прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости (в результате сбора) следует учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

Доходы от сельскохозяйственной деятельности состоят:

- из справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции, рассчитанной в момент их признания в учете,
- из измененной справедливой стоимости биологических активов на очередную отчетную дату;
- государственные субсидии.

Доходом сельскохозяйственной организации также считается государственная субсидия,

МСБУ (IAS) 41 рассматривает два вида государственных субсидий:

- ограниченную условиями;
- неограниченную какими-либо условиями.

Если государственная субсидия, не ограничена ни какими условиями, она признается доходом, тогда, когда она становится подлежащей к получению одновременно и полностью, независимо от фактического поступления денежных средств.

Ограниченная определенными условиями субсидия относится на доходы только после выполнения всех условий, указанных при ее выдаче;

Например, государственная субсидия может предоставляться при условии, если организация будет или не будет заниматься определенными видами деятельности. Например, организации может быть предоставлена субсидия в случае, если она будет заниматься сельским хозяйством в течение нескольких лет. В этом случае доход должен быть признан только по истечении оговоренного срока.

Однако если согласно условиям государственной субсидии предприятие может не возвращать определенную ее часть по прошествии определенного времени, эта государственная субсидия признается в составе прибыли или убытка пропорциональной истекшему периоду

Если биологические активы учитываются по фактической себестоимости, то доход от государственных субсидий регламентируется МСБУ (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Государственные субсидии в соответствии с МСБУ (IAS) 20 – это правительственная помощь в форме передачи определенным компаниям ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем условий, связанных с предоставлением субсидий.

Расходы на сельскохозяйственную деятельность состоят:

- из стоимости израсходованных материальных запасов,
- расходов на оплату труда,
- амортизационных отчислений
- прочих операционных расходов, имеющих место в данном отчетном периоде.

Расходы на сельскохозяйственную деятельность не корректируются на изменение затрат в незавершенном производстве и в остатках готовой продукции.

Собранная в отчетном периоде сельскохозяйственная продукция, оцененная по справедливой стоимости, отражается в качестве дохода от сельскохозяйственной деятельности и тут же переходит в разряд запасов готовой продукции, которые подлежат отражению по требованиям МСБУ (IAS) 2.

Чистая прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности отражается в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, отдельно от промышленной и иной деятельности сельскохозяйственной организации.

Доходы и расходы, связанные с изменением справедливой стоимости биологических активов, могут быть обусловлены двумя факторами:

- изменением рыночных цен;
- изменением физического состояния биологического актива.

Информация об изменении физических свойств биологических активов, раскрываемая в отчетности отдельно от информации об изменении рыночных цен на них, позволяет оценить результаты сельскохозяйственной деятельности за отчетный период и перспективы на будущее.

4. РАСКРЫТИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

МСБУ (IAS) 41 требует, чтобы в финансовой отчетности организации балансовая стоимость биологических активов обязательно отражалась по отдельной статье Отчета о финансовом положении.

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо дать описание каждой группы биологических активов, желательно выделить их отдельными подстатьями в балансе или раскрыть в примечаниях к Отчету о финансовом положении.

В соответствии с МСБУ (IAS) 41 количественную информацию о каждой группе биологических активов желательно дополнительно классифицировать на потребляемые и плодоносящие активы с подразделением на зрелые и незрелые.

Потребляемые биологические активы при сборе сельскохозяйственной продукции прекращают свое существование (например, зерновые культуры, птица и кролики мясного направления) или продаются в виде биологического актива (крупный рогатый скот и свиньи мясного направления или саженцы садовых культур, рассада овощей и др.).

Плодоносящие биологические активы не исчезают при сборе сельскохозяйственной продукции и могут продуктивно использоваться в течение определенного

времени, иногда достаточно продолжительного (дойные коровы, свиноматки, виноградники, плодово-ягодные деревья и кустарники и др.). Сами по себе они могут стать сельскохозяйственной продукцией только при определенных условиях в будущем.

К зрелым биологическим активам, в отличие от незрелых, относятся те, которые обладают способностью регулярно плодоносить, обеспечивать сбор сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (дойные коровы – в отличие от телок; садовые деревья, достигшие плодоносящего возраста; овцы, от которых можно регулярно получать шерсть и др.). **Потребляемые биологические активы** относятся к зрелым, когда они достигли параметров, позволяющих использовать их для получения продукции, сбора урожая.

При выверке балансовой стоимости биологических активов отдельно нужно показать их стоимость, которая признавалась и учитывалась по себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения.

В пояснениях к финансовой отчетности сельскохозяйственная организация обязана дополнительно раскрыть:

- балансовую стоимость биологических активов, в отношении использования которых действуют какие-либо ограничения;
- балансовую стоимость биологических активов, переданных в залог в обеспечение обязательств;
- сумму обязательств, связанных с приобретением или улучшением биологических активов;
- методы и допущения, применяемые при определении справедливой стоимости каждой группы биологических активов.

Необходимо раскрыть характер деятельности сельскохозяйственной организации в отношении каждой группы биологических активов и натуральные показатели в конце периода, характеризующие каждую группу биологических активов.

Информация о биологических активах, признанных по себестоимости, раскрывается в виде описания такого актива, причины применения себестоимости и причины последующей его оценки по справедливой стоимости.

В отношении сельскохозяйственной продукции в отчетности раскрывается объем ее производства в течение отчетного периода (с детализацией по видам в натуральном выражении), рассчитанный в момент сбора по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Организация обязана представить информацию о методах расчета справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции и существенных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости.

В отношении государственных субсидий сельскохозяйственная организация представляет следующую информацию:

- характеристика и сумма признанных в финансовой отчетности государственных субсидий;
- условия, степень их выполнения, прочие условные события, связанные с государственными субсидиями;
- предполагаемые снижения объемов государственных субсидий, известные организации.

ТЕМА 13.

РОЛЬ И НАЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА (МСА). ПОРЯДОК СОЗДАНИЯ МСА.

1.	Содержание и особенности применения МСА.
2.	Причины и условия возникновения МСА.
3.	Порядок разработки и принятия МСА. Использование международных стандартов. МСА и национальные правила аудиторской деятельности.

1. СОДЕРЖАНИЕ И ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МСА

Международные стандарты аудита (МСА) представляют собой единые базовые принципы, которым должны следовать все аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности. Они способствуют достижению двоякой цели:

- развитию аудита в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;
- по мере возможности унификации подходов к аудиту в международном масштабе.

Необходимость унификации методики аудиторских проверок признается большинством специалистов в области аудита и бухгалтерского учета, что объясняется целым рядом объективных причин:

- во-первых, на эволюцию стандартов аудита в немалой степени влияет развитие стандартов бухгалтерского финансового учета (выработка общепризнанных требований и принципов учета приводит к единообразию отчетности, что открывает возможность применения общих подходов к аудиту);
- во-вторых, развитию общепризнанных стандартов способствует рост монополизма в сфере аудита и консалтинговых услуг (в настоящее время наибольшая доля рынка в этой сфере принадлежит не более чем десяти крупнейшим компаниям и ассоциациям);
- в-третьих, стандарты аудита отрицают возможность проведения «некачественного аудита», поскольку, руководствуясь ими, аудитор должен выполнить хотя бы минимальный необходимый набор аудиторских процедур. Впоследствии работу аудитора можно будет проверить, изучив его рабочие документы.

Стандарты аудита, являясь критерием для определения качества аудиторских услуг, позволяют пользователям финансовой информации получить определенную уверенность в том, что аудитор не подтвердит недостоверную информацию, и аудиторская проверка будет проведена добросовестно. Именно в этом заключается **роль и значение аудиторских стандартов.**

2. ПРИЧИНЫ И УСЛОВИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ МСА

На развитие международных стандартов аудита влияют внешние и внутренние факторы. **К внешним факторам** развития следует отнести:

- развитие и углубление мирохозяйственных связей, создание транснациональных компаний, что приводит к унификации принципов учета и отчетности;
- динамичное развитие фондового рынка, при этом фондовые биржи выдвигают достаточно жесткие требования для включения акций компаний в листинг. Поэтому Международная организация комитетов фондовых бирж разрабатывает унифицированные требования к отчетности компаний, чьи акции допускаются к котировке;
- аудит, который относится к сфере услуг, традиционно развивался как международные услуги, поэтому на рынке аудиторских услуг, также отмечаются процессы глобализации, что приводит к созданию мультинациональных компаний в этой области и появлению профессиональных международных организаций.

Внутренние факторы развития международных стандартов аудиторской деятельности обусловлены потребностями самих аудиторских организаций:

- процесс концентрации капитала в сфере аудита и консалтинга, где более 90% этого рынка принадлежит 10-12 фирмам-лидерам, причем процесс слияния продолжается. Объединение должно помочь фирмам улучшить качество предоставляемых аудиторских услуг, а для этого необходимо разрабатывать единую стратегию и методологию аудита и консалтинга, а также единых стандартов качества;
- создание, развитие и работа различных международных организаций в области учета и аудита, среди которых следует выделить такие, как Международная федерация бухгалтеров (МФБ); Комитет по международной аудиторской практике (КМАП); Комитет по международным бухгалтерским стандартам (ГАТС, IASS); Экономический и социальный совет при ООН; Комиссия по транснациональным компаниям; Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН; Организация по экономическому сотрудничеству и развитию ЕС; Комиссия по ценным бумагам и биржам, профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.

Основная роль в разработке нормативов аудита принадлежит Международной федерации бухгалтеров. Международная федерация бухгалтеров как международная организация имеет свой устав и конституцию. Согласно уставу МФБ ставит своей основной задачей «развитие и усиление координации во всемирном масштабе бухгалтерской профессии и унифицированных стандартов учета». При Совете МФБ существует Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), на который возложена обязанность выпуска нормативов аудита и сопутствующих услуг, работ.

3. ПОРЯДОК РАЗРАБОТКИ И ПРИНЯТИЯ МСА. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ. МСА И НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Комитет по международной аудиторской практике при поддержке Совета МФБ уделяет особое внимание изучению национальных стандартов аудита и сопутствующих услуг – их форме, содержанию и различиям. После изучения и обобщения полученной информации КМАП готовит и публикует международные стандарты аудита, предназначенные для принятия на международном уровне.

Механизм выработки международных нормативов аудита состоит в следующем:

1. КМАП выбирает тему для подробного изучения подкомитетом, выделенным для этой цели из состава комитета;

2. Подкомитет изучает предварительно собранную информацию в виде положений, рекомендаций исследований, стандартов или нормативов, изданных в странах, участвующих в МФБ, или региональными профессиональными организациями;

3. Подкомитет разрабатывает проект норматива и передает его на рассмотрение в КМАП;

4. КМАП одобряет проект 3/4 голосов от общего состава, но не менее чем девятью голосами из числа членов, присутствующих на заседании;

5. Проект норматива направляется для изучения и написания комментариев странам-членам МФБ, а также международным организациям, круг которых определяется КМАП;

6. Комментарии рассматриваются подкомитетом МФБ, которому поручена разработка стандарта, а подготовленный с учетом комментариев проект снова направляется на рассмотрение в КМАП;

7. КМАП 3/4 числа голосующих, но не менее чем девятью членами комитета, присутствующими на заседании, одобряет проект;

8. Одобренный проект выпускается как окончательный норматив и вступает в действие с момента опубликования.

Таким образом, значение МСА заключается в том, что они способствуют интеграции национального аудита в международные экономические отношения, обеспечивают развитие аудиторской профессии в соответствии с профессиональными требованиями мирового уровня, а также единый подход к проведению и пониманию аудита и его качеству.

Назначение международных аудиторских стандартов, как и национальных стандартов, заключается в следующем:

- они обеспечивают определенные гарантии качества подготовки аудиторов, проведения аудита и определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки;

- стандарты способствуют внедрению в практику работы аудиторов новых научных достижений и создают достойный общественный имидж профессии аудитора;

- с их помощью обеспечивается связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки и создается возможность контроля качества работы аудитора;

- их последовательное применение является решающим доказательством и аргументом в пользу аудитора при возникновении претензионных дел, судебных разбирательств на основе исков клиента.

Тема 14.

ВВОДНЫЕ АСПЕКТЫ МСА И АУДИТОРСКОЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВО

1.	Вводные международные стандарты аудита.
2.	Концептуальные основы МСА.
3.	Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности.
4.	Понятие и виды аудиторского доказательства.
5.	Аналитические процедуры получения аудиторского доказательства.
6.	Аудиторское заключение по финансовой отчетности, его элементы.
7.	Типы аудиторских заключений.

1. ВВОДНЫЕ МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Общие положения аудиторской деятельности отражены во вводных международных стандартах аудита, в состав которых входят предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг, глоссарий, МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность», МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита». Юридический статус международных стандартов аудита и порядок их принятия определены Комитетом по международной аудиторской практике – КМАП (International Auditing Practices Committee – IAPC) в предисловии к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг и МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность». Миссия Международной федерации бухгалтеров заключается во всемерном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии. Для осуществления данной миссии МФБ создала Совет МФБ, который в свою очередь основал КМАП.

КМАП – постоянный комитет Совета МФБ. Члены этого комитета назначаются организациями – членами МФБ в странах, выбранных Советом МФБ. Представители, входящие в состав КМАП, должны быть членами одной из организаций – членов МФБ, хотя для обеспечения разнообразия во взглядах в подкомитетах КМАП могут работать лица из стран, не представленных в КМАП. К задачам КМАП относятся разработка и опубликование стандартов и положений в отношении аудита и сопутствующих услуг от имени Совета МФБ.

В предисловии к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг определено, что МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, а также при аудите иной финансовой информации и предоставлении сопутствующих услуг. Аудитор может отходить от требований МСА, но только обязательно аргументируя причины такого отхода. МСА следует применять только к вопросам, имеющим существенное значение. Наряду со стандартами КМАП выпускает Положения о международной аудиторской практике (ПМАП). Эти документы детализируют положения международных стандартов аудита и не имеют силы стандартов, хотя для обозначения совокупности собственно МСА и соответствующих ПМАП, образующих единую систему, обычно употребляется выражение «система документов МСА».

МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность» предусмотрены общие принципы заданий, обеспечивающих уверенность высокого уровня. Однако МСА 100 не заменяет существующих стандартов, например, он не применяется к аудиту или обязательной проверке финансовой отчетности. Более 100 терминов, применяемых в МСА, нашли отражение в документе под названием «Глоссарий». На основе этого документа для регламентации аудиторской деятельности в России, Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ был утвержден Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Цель Перечня – изложение основных терминов и определений, употребляемых при осуществлении аудиторской деятельности, в том числе для обеспечения единства трактовки терминов во всех правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Перечень не имеет самостоятельного значения и выполняет вспомогательную функцию. Перечень содержит большее количество понятий, чем глоссарий МСА, поскольку такие понятия, как «честность», «объективность», «профессиональное суждение аудитора», «профессиональный скептицизм аудитора», – очевидные для западных аудиторов, – на начальной стадии развития аудита отечественным специалистам было необходимо разъяснить. Некоторые же термины, например «утверждения (предпосылки подготовки) бухгалтерской отчетности», по отмеченным причинам еще ждут того, чтобы занять положенное место в российском аудите.

Базовым международным стандартом, разработанным с целью описания концептуальной основы, в рамках которой выпускаются международные стандарты аудита по отношению к услугам, которые могут предоставляться аудиторами, является МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита». В этом стандарте отражены предназначение, порядок составления и представления финансовой отчетности экономических субъектов, а также проведено разграничение между аудитом и сопутствующими услугами. В МСА 120 отмечается, что к сопутствующим услугам относятся обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляции (подготовка информации по которым не предполагает, что аудитор должен будет выразить уверенность).

В контексте МСА 120 уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок, представленных одной стороной и предназначенных для использования другой стороной. Подчеркивается, что: в случае аудиторского задания аудитор обеспечивает высокий, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, свободна от существенных искажений.

Согласно МСА 120 аудит финансовой отчетности призван дать аудиторской организации и индивидуальному аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах, в соответствии с установленными основами финансовой отчетности. Отмечено, что мнение аудитора должно базироваться на собранных им в ходе аудита достаточных и уместных аудиторских доказательствах.

Рассматривается вопрос о причастности аудитора к финансовой информации в том случае, если к ней прилагается его отчет или если аудитор выражает согласие на использование его имени в связи с профессиональной деятельностью. Указыва-

ется, что аудитор должен потребовать от руководства субъекта прекращения неправомерных действий, если аудитору становятся известны факты ненадлежащего использования субъектом имени аудитора в связи с финансовой информацией. Отмечено, что аудитор может также проинформировать любые известные третьи стороны о том, что его имя использовалось ненадлежащим образом в связи с указанной информацией.

В соответствующем разделе МСА 120 говорится, что в конце каждого международного стандарта приводится раздел «Перспективы государственного сектора», в котором раскрываются характерные случаи, требующие пояснения или дополнения. Международный стандарт, в котором такого раздела нет, применяется к аудиту финансовой отчетности в государственном секторе во всех существенных аспектах.

Структура международных стандартов аудита едина и в самом общем виде предусматривает:

- введение, где обосновывается цель, раскрываются задачи, назначение и терминология стандарта;
- разделы и параграфы, излагающие суть стандарта;
- приложения (для отдельных стандартов).

2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ МСА

Различия в группах пользователей и их информационных нуждах (табл.) дополняют и уточняют природу востребованности аудита и сопутствующих услуг.

Характер услуги	Аудит	Сопутствующие услуги		
	Аудит	Обзор	Согласованные процедуры	Подготовка информации
Сравнительный уровень уверенности аудитора	Высокий, но не абсолютный уровень уверенности	Средний уровень уверенности	Уровень уверенности не обеспечивается	
Вид предоставляемого отчета	Позитивная уверенность по утверждениям	Негативная уверенность по утверждениям	Фактические выводы, полученные в результате проведения процедур	Идентификация собранных данных

Специальный стандарт 120 «Концептуальные основы Международных стандартов аудита» устанавливает разграничение между аудитом и сопутствующими услугами, определяет уровни уверенности аудитора при формировании мнения по финансовой отчетности организаций, в том числе функционирующих в госсекторе. Согласно данному стандарту к сопутствующим услугам относятся: обзор, согласованные процедуры и подготовка информации. Проведение аудита и обзора должно

позволить аудитору обеспечить высокий и средний уровни уверенности. Задания по проведению согласованных процедур и подготовке информации не предусматривают, что аудитор должен будет выразить уверенность.

Настоящие концептуальные основы не применяются к другим услугам, предоставленным аудиторами, таким как услуги по налогообложению, консультирование, а также рекомендации по бухгалтерскому учету и финансовым вопросам.

3. ЦЕЛЬ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.

Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности предусмотрены специальным стандартом 200 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности». Стандарт включает следующие параграфы: введение, цель аудита, общие принципы аудита, объем аудита, достаточная уверенность и ответственность за финансовую отчетность. Принципы данного стандарта являются наиболее универсальными и гибкими, именно поэтому на их основе были разработаны многие национальные нормативы аудита, в том числе и отечественные.

Целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору «выражать свое мнение, в соответствии с установленными основами финансовых отчетов». Аудит предполагает изучение финансовой информации экономического субъекта независимо от его величины, юридической формы и прочих факторов.

К общим принципам аудита относится соблюдение Кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ – независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение и следование техническим стандартам. Аудитор должен проводить аудит в соответствии с МСА, которые содержат перечень основных принципов и необходимых процедур, а также сопутствующие пояснительные материалы. Рассматриваемый стандарт требует от аудитора при планировании и проведении аудита соблюдать определенный профессиональный скептицизм. Это означает, что аудитор предполагает найти доказательства в подтверждение информации, содержащейся в заявлениях руководства экономического субъекта и не рассматривает данную информацию как непременно верную.

Объем аудита финансовых отчетов определяется тем, что любая аудиторская проверка должна обеспечивать охват всех аспектов объекта, относящихся к финансовому отчету рассматриваемых как единое целое. При этом важность информации определяет сам аудитор. Объем аудита относится к аудиторским процедурам, необходимым для достижения цели аудита при данных условиях. Состав и виды процедур определяются аудитором с учетом требований МСА, соответствующих профессиональных организаций, законов, нормативных актов и при необходимости с учетом условий договоренности о проведении аудита и требований по составлению отчетности.

Согласно МСА аудит призван обеспечить достаточную уверенность в том, что рассматриваемая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие «достаточная уверенность» применимо ко всему процессу аудита. По отношению к процессу получения аудиторских доказательств достаточная уверенность определя-

ется как количественная мера аудиторских доказательств, необходимых аудитору, чтобы сделать вывод об отсутствии существенных искажений в проверяемой финансовой отчетности.

Аудиту присущи ограничения, влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений, в силу следующих причин:

- использования тестирования;
- наличия ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля (возможность сговора);
- преобладающая часть аудиторских доказательств носит скорее убедительный, чем исчерпывающий характер.

Кроме того, работа аудитора основывается на его суждениях и, в частности, в отношении:

а) сбора аудиторских доказательств, например, при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур;

б) выводов, сделанных на основе собранных аудиторских доказательств, например, путем разумности расчетов руководства в ходе подготовки финансовой отчетности.

Существуют и другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств (например, в отношении хозяйственных операций между связанными сторонами). В таких случаях в некоторых МСА определены особые процедуры, которые обеспечивают достаточные и уместные аудиторские доказательства при отсутствии необычных обстоятельств, усиливающих риск существенного искажения сверх того, который ожидался бы при обычных условиях; любого признака, указывающего на наличие существенного искажения.

Названным стандартом предусмотрена также ответственность за финансовую отчетность. Аудитор отвечает за свое мнение по финансовым отчетам, однако ответственность за их составление лежит на управленческом аппарате проверяемого субъекта, т.е. аудит финансовой отчетности не освобождает его руководство от ответственности. Руководство организации несет ответственность за подготовку и предоставление финансовой отчетности, за предупреждение, выявление злоупотреблений и других аномалий в организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля фирмы. Ответственность же аудитора рассматривается с двух позиций:

- как результат нарушения требований законодательства;
- за не проявление должной тщательности и мастерства при проведении аудита.

В первом случае ответственность возникает перед государством, во втором – перед клиентами или лицами, пострадавшими в результате недобросовестно проведенного аудита. В отношении клиентов аудитор несет ответственность: за соблюдение условий договора, быстрое представление счета за оказанные услуги: разумное мастерство и тщательность, предупреждение злоупотреблений, выявление существенных искажений в бухгалтерском учете и внутреннем контроле; исполнение своих обязанностей, сохранение конфиденциальности в отношениях с клиентом.

4. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ АУДИТОРСКОГО ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Международные рекомендации в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, содержатся в стандарте аудита 500 «Аудиторские доказательства». Данный стандарт включает следующие разделы: введение, достаточные и уместные доказательства, процедуры получения аудиторских доказательств.

Под аудиторскими доказательствами понимается информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается его мнение. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности организации. Подтверждающая информация, полученная из других источников, также относится к аудиторским доказательствам.

МСА 500 «Аудиторские доказательства» позволяет классифицировать аудиторские доказательства на следующие виды (табл.).

С целью формирования выводов и собственного мнения в процессе аудита аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Уместность является качественной характеристикой.

Таблица. Виды аудиторских доказательств

Классификационный признак	Виды аудиторских доказательств
Обоснованность выводов аудитора по собранным им доказательствам	Достаточные аудиторские доказательства Уместные аудиторские доказательства
Источник получения аудиторских доказательств	Внутренние аудиторские доказательства Внешние аудиторские доказательства
Характер аудиторских доказательств	Визуальные аудиторские доказательства Документальные аудиторские доказательства Устные аудиторские доказательства

5. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

МСА 500 «Аудиторские доказательства» включает перечень процедур получения аудиторских доказательств, содержание которых приводится в табл. 3.4.

Таблица 3.4. Перечень процедур получения аудиторских доказательств

Аудиторская процедура	Содержание аудиторской процедуры
Инспектирование	Проверка записей, документов и материальных активов Инспектирование материальных активов позволяет подтвердить их существование, но не обязательно право собственности на них или стоимостную оценку
Наблюдение	Изучение процесса или процедур, выполняемых другими лицами (например наблюдение за подсчетом товарно-материальных запасов работниками организации)
Запрос	Поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами организации Запросы делятся на следующие виды: <ul style="list-style-type: none">- официальные письменные запросы в адрес третьих лиц,- неофициальные устные запросы, адресованные работникам организации
Подтверждение	Ответ на запрос о подтверждении информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например подтверждение суммы дебиторской задолженности у дебиторов)
Подсчет	Проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях, выполнение самостоятельных расчетов
Аналитические процедуры	Анализ значимых показателей и тенденции, исследование колебаний, взаимосвязей и прогнозных значений

6. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ЕГО ЭЛЕМЕНТЫ

Рекомендации аудиторам в отношении формы и содержания аудиторского заключения содержатся в стандарте 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности». Стандарт включает следующие разделы: введение, основные элементы аудиторского заключения, типы аудиторских заключений, обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного.

Аудиторское заключение предоставляется по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором. Требования стандарта могут использоваться при подготовке аудиторских заключений по финансовой информации, отличной от финансовой отчетности.

Аудитор выражает мнение о финансовой отчетности на основе изучения и оценки выводов, сделанных по полученным в процессе проверки аудиторским доказательствам. При этом аудитор должен определить соответствие финансовой отчетности:

- требованиям международных стандартов финансовой отчетности, национальных стандартов или правил;
- законодательным требованиям.

Согласно данному стандарту аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменной форме мнение аудитора о финансовой отчетности субъекта в целом.

Стандарт указывает на необходимость соблюдения единообразия формы и содержания аудиторского заключения, что облегчает его понимание со стороны пользователей.

Аудиторское заключение включает следующие элементы:

- название;
- адресат;
- вводный параграф (введение), в котором содержатся описание проверенной финансовой отчетности, положение об ответственности руководства организации и аудитора;
- параграф, описывающий объем (характер) аудиторской проверки, в котором приводятся ссылки на МСА или национальные стандарты, описание выполненной аудитором работы;
- параграф, в котором выражено мнение аудитора о финансовой отчетности;
- дату выдачи аудиторского заключения;
- адрес аудитора;
- подпись аудитора.

В соответствии с международной практикой в названии аудиторского заключения принято использовать слова «независимый аудитор». Это позволяет отличать аудиторское заключение от других отчетов, например, составленных должностными лицами предприятия или советом директоров.

Адресатом аудиторского заключения должно быть лицо, установленное в соответствии с условиями договоренности об аудите и местными нормативными актами. Так, аудиторское заключение может быть адресовано акционерам или совету директоров предприятия.

Введение аудиторского заключения должно содержать перечень проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода, а также положение об ответственности руководства предприятия и аудитора. Согласно требованиям МСА ответственность за финансовую отчетность несет руководство экономического субъекта. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства предприятия определения существенных оценочных значений, принципов и методов ведения бухгалтерского учета, которые используются при составлении данной

отчетности. Обязанность аудитора заключается только в выражении мнения о финансовой отчетности клиента на основе проведенной аудиторской проверки.

В параграфе, описывающем объем (характер) аудиторской проверки, указывается, что проверка была проведена в соответствии с МСА или национальными стандартами. Под объемом в этом случае понимается способность аудитора выполнить аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах.

Пользователь аудиторского заключения, ознакомившись с его содержанием, должен быть уверен в том, что проверка проведена в соответствии с установленными стандартами.

В аудиторском заключении указывается, что финансовая отчетность клиента не содержит существенных искажений, потому что проверка была должным образом спланирована и проведена. В данном параграфе приводится содержание аудиторской проверки:

- тестирование и анализ аудиторских доказательств, подтверждающих суммы и сведения в финансовой отчетности;
- определение принципов бухгалтерского учета, используемых при подготовке финансовой отчетности;
- исследование существенных учетных оценок, сделанных руководством при подготовке финансовой отчетности;
- оценка общего представления финансовой отчетности.

Описание объема (характера) аудиторской проверки должно завершаться утверждением аудитора о том, что проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

В параграфе, в котором выражается мнение аудитора, необходимо четко выразить свое мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности предприятия (организации). Также следует указать, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основами финансовой отчетности и законодательными требованиями.

Аудитор вправе использовать словосочетания «дает достоверную и объективную картину» и «представлена объективно во всех существенных аспектах». Использование этих словосочетаний подчеркивает тот факт, что аудитор исследовал только те вопросы, которые являются существенными для финансовой отчетности.

Аудитор может выразить мнение о соответствии финансовой отчетности другим требованиям применимых положений и законов. Если предприятие (организация) при составлении финансовой отчетности использовала принципы бухгалтерского учета какой-либо определенной страны, в аудиторском заключении данная страна должна быть указана.

Заключение датируется числом, когда была завершена аудиторская проверка. Это означает, что аудитор учел влияние всех фактов и событий, известных ему и имевших место до этой даты. При этом аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством предприятия.

В аудиторском заключении указывается четкий адрес аудитора, т.е. конкретное место нахождения его офиса. Аудиторское заключение подписывается от име-

ни аудиторской фирмы или лично от имени аудитора. В случае необходимости на аудиторском заключении ставятся обе подписи.

7. ТИПЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Различают следующие **типы аудиторских заключений**:

- безусловно-положительное;
- содержащее поясняющий параграф;
- условно-положительное;
- с отказом от выражения мнения;
- отрицательное.

Безусловно-положительное аудиторское заключение составляется в случаях, если аудитор:

- выражает мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности во всех существенных аспектах;
- подтверждает формирование финансовой отчетности субъекта в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Безусловно-положительное мнение косвенно указывает на тот факт, что при составлении финансовой отчетности организация применила и отразила все принципы и методы бухгалтерского учета.

Остальные виды аудиторских заключений являются модифицированными заключениями.

Аудиторское заключение считается модифицированным в случае наличия факторов, не влияющих или влияющих на мнение аудитора.

При наличии факторов, не влияющих на мнение аудитора, составляется аудиторское заключение с поясняющим параграфом. Если имеются факторы, влияющие на мнение аудитора, аудитор выражает условно-положительное мнение, отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения. Включение поясняющего параграфа в аудиторское заключение не влияет на мнение аудитора. Стандарт рекомендует включать этот параграф в раздел аудиторского заключения после параграфа, содержащего мнение аудитора. Обычно в поясняющем параграфе приводится ссылка на то, что такой-то конкретный фактор не является основанием для выражения условно-положительного мнения.

К факторам, не влияющим на мнение аудитора, которые указываются в поясняющем параграфе, относятся:

- фактор, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия;
- наличие значительной неопределенности, устранение которой зависит от будущих действий или событий.

Эти факторы могут оказать влияние на финансовую отчетность субъекта. Например, в аудиторском заключении может содержаться информация о том, что организация является ответчиком по делу о нарушении определенных патентных прав и взыскании убытков.

Кроме того, данная организация подала встречный иск. На дату выражения мнения аудитора приходится предварительные слушания по обоим искам. Резуль-

тат дела не определен. Финансовая отчетность организации не предусматривает никаких резервов на покрытие встречных обязательств. Данная информация свидетельствует о наличии значительной неопределенности в деятельности организации.

Аудитор может столкнуться с большим числом факторов неопределенности, которые нужно будет включить в поясняющий параграф. В этом случае стандарт разрешает аудитору отказаться от выражения мнения вместо включения поясняющего параграфа.

К факторам, влияющим на мнение аудитора, относятся:

- ограничение объема работы аудитора;
- несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения;
- несогласие с руководством относительно достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Ограничение объема работы аудитора приводит к выражению условно-положительного мнения или к отказу от выражения мнения.

Несогласия с руководством относительно учетной политики и достаточности сведений могут привести к выражению условно-положительного или отрицательного мнения.

В стандарте приводятся примеры обстоятельств, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного.

Условно-положительное мнение выражается в том случае, если аудитор не может составить безусловно-положительное заключение, но влияние несогласия с руководством или ограничения объема аудита не столь существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Аудитор отказывается от выражения мнения в том случае, когда имеет место существенное ограничение объема аудита и он не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, а, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности субъекта. Отрицательное мнение выражается тогда, когда имеют место существенные несогласия с руководством организации по финансовой отчетности. При этом финансовая отчетность предприятия имеет вводящий в заблуждение или неполный характер.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положительного, он должен четко описать все существенные причины этого в аудиторском заключении. По возможности приводятся количественные показатели влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация отражается в отдельном параграфе, предшествующем выражению мнения или отказу от его выражения.