

ТЕМА 1. МЕЖДУНАРОДНАЯ СТАНДАРТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСБУ (IAS) 1, МСФО (IFRS) 13, 14)

Вопросы

1. Понятие и порядок разработки МСФО и их значение в современных условиях
2. основополагающие принципы бухучета и отчетности, требования к информации, отраженной в отчетности
3. Элементы финансовой отчетности, их взаимосвязь и оценка

1. Понятие и порядок разработки МСФО и их значение в современных условиях

Многие организации разных стран составляют и представляют финансовую отчетность внешним пользователям. Отчетность организаций в разных странах существенно отличается. Это объясняется причинами экономического, социального, юридического характера, а также национальными требованиями разных стран. Поэтому проблема стандартизации бухгалтерского учета и отчетности все больше приобретает международный характер.

Стандартизация – применение единых правил ведения учета и составления отчетности.

Процесс гармонизации систем бухгалтерского учета потребовал разработки и внедрения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Гармонизация представляет собой приемлемое сочетание правил национальных систем (ГААП) учета и МСФО при сохранении самостоятельности и тех, и других.

С целью сокращения различий и создания единого подхода к составлению финансовой отчетности в 1973 г. общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран создали международную профессиональную, неправительственную организацию – Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) – который приступил к разработке и пропаганде принципиально новой системы документов Международным стандартам, определяющих содержание бухгалтерской отчетности.

В 2001 г. КМСФО (IASC) был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

СМСФО принадлежат авторские права на международные стандарты, предварительные проекты и другие публикации. Утвержденным текстом МСФО считается их публикация на английском языке. Официальные переводы МСФО имеются на испанском, немецком, польском и русском языках, неофициально они переведены более чем на 30 языков.

Цели деятельности СМСФО:

1. Разработка единой системы высококачественных, понятных и применимых на практике глобальных бухгалтерских стандартов, предусматривающих формирование в финансовой отчетности качественной, прозрачной и сопоставимой информации с целью оказания помощи участникам мировых рынков капитала и др. пользователям информации в принятии экономических решений.

2. Распространение стандартов и обеспечение их единообразной интерпретации.

3. Активная работа по слиянию национальных стандартов с МСФО.

МСФО состоит из четырех органов:

1. Доверительные лица (попечители);

2. Правление МСФО;

3. Консультативного совета по стандартам;

4. Комитета по интерпретациям международной финансовой отчетности.

Созданию стандартов предшествует большая подготовительная работа. Условно весь этот процесс можно разбить на следующие этапы.

1. Выбор объекта стандартизации.

2. Определение содержания работы.

3. Изучение научных разработок и практических решений по рассматриваемой проблеме.

4. Анализ собранного материала.

5. Процедура создания МСФО

К началу XXI века МСФО утвердил более 40 стандартов; некоторые из них претерпели за время существования по две-три редакции, а отдельные изменили и названия. Перечень стандартов представлен в табл. 1.1.

Таблица 1. – Международные стандарты учета и финансовой отчетности

Номер стандарта	Наименование стандарта
МСБУ (IAS) 1	Представление финансовой отчетности
МСБУ (IAS) 2	Запасы
МСБУ (IAS) 7	Отчеты о движении денежных средств
МСБУ (IAS) 8	Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
МСБУ (IAS) 10	События после отчетной даты
МСБУ (IAS) 12	Налоги на прибыль
МСБУ (IAS) 16	Основные средства
МСБУ (IAS) 19	Вознаграждения работникам
МСБУ (IAS) 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
МСБУ (IAS) 21	Влияние изменений валютных курсов
МСБУ (IAS) 23	Затраты по займам
МСБУ (IAS) 24	Раскрытие информации о связанных сторонах
МСБУ (IAS) 26	Учет и отчетность по пенсионным планам
МСБУ (IAS) 27	Отдельная финансовая отчетность
МСБУ (IAS) 28	Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия
МСБУ (IAS) 29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
МСБУ (IAS) 32	Финансовые инструменты: представление информации
МСБУ (IAS) 33	Прибыль на акцию
МСБУ (IAS) 34	Промежуточная финансовая отчетность
МСБУ (IAS) 36	Обесценение активов
МСБУ (IAS) 37	Резервы, условные обязательства и условные активы

МСБУ (IAS) 38	Нематериальные активы
МСБУ (IAS) 40	Инвестиционная собственность
МСБУ (IAS) 41	Сельское хозяйство
МСФО (IFRS) 1	Первое применение МСФО
МСФО (IFRS) 2	Выплаты долевыми инструментами
МСФО (IFRS) 3	Объединение бизнеса
МСФО (IFRS) 4	Договоры страхования
МСФО (IFRS) 5	Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность
МСФО (IFRS) 6	Разведка и оценка минеральных ресурсов
МСФО (IFRS) 7	Финансовые инструменты: раскрытие информации
МСФО (IFRS) 8	Операционные сегменты
МСФО (IFRS) 9	Финансовые инструменты
МСФО (IFRS) 10	Консолидированная финансовая отчетность
МСФО (IFRS) 11	Соглашения о совместной деятельности
МСФО (IFRS) 12	Раскрытие информации о долях участия в других компаниях
МСФО (IFRS) 13	Оценка справедливой стоимости
МСФО (IFRS) 14	Счета отложенных тарифных корректировок
МСФО (IFRS) 15	Выручка по договорам с покупателями
МСФО (IFRS) 16	Аренда
МСФО (IFRS) 17	Договоры страхования

Международные стандарты финансовой отчетности - представлены в комплекте документов в порядке возрастания их номеров. Они имеют типовую структуру (компоненты, помеченные курсивом, не переведены на русский язык, они доступны только на английском языке в официальном издании, распространяемом IASCF).

МСФО представленные в комплекте документов включают:

1. Введение;
2. Построение СМСФО;
3. Предисловие к положениям МСФО;
4. Принципы составления и представления финансовой отчетности;
5. Стандарты финансовой отчетности;
6. Интерпретации (разъяснения) Международных стандартов финансовой отчетности;
7. Глоссарий;
8. История МСФО.

Отдельно-взятый стандарт учета и отчетности, как правило, имеет типовую структуру:

1. Цель
2. Сфера применения.
3. Определения.
4. Описание стандарта.
5. Раскрытие информации.
6. Дата вступления в силу.

Иногда стандарт имеет приложения, в которых приводятся сведения об опыте различных стран по данному вопросу или дополнительные пояснения, расшифровки и формы.

Стандарты учета подразделяются на виды: международные и национальные и локальные стандарты.

Классификация стандартов по их назначению предполагает, что классификационным признаком выступает цель или назначение стандарта. По этому признаку можно выделить следующие блоки, представленные на схеме:

Классификация МСФО по назначению представлены на схеме 1:

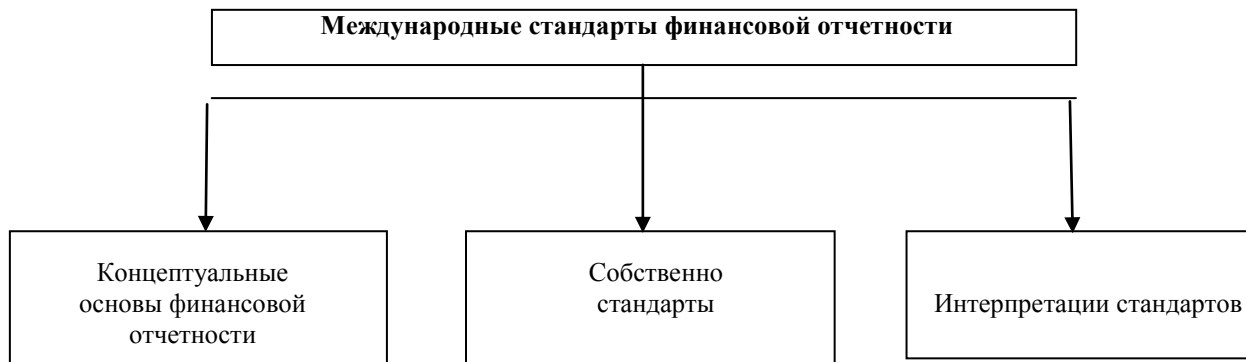


Рис 1.1. Классификация МСФО по назначению

В Республике Беларусь ведется огромная работа по постепенному переходу на МСФО.

Стратегия дальнейшего применения МСФО в Республике Беларусь закреплена в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» №57-3 от 12.07.2013 г., который вступил в действие с 01.01.2014 г. В Законе № 57-3 реализованы положения об обеспечении применения на широкой основе МСФО в бухгалтерском учете.

Постановлением Совмина РБ И НБ РБ 15.12.2015 г. № 1043/20 было утверждено «Положение о порядке введения в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности», которое устанавливает порядок введения в действие на территории РБ в качестве технических нормативных правовых актов МСФО и их Разъяснений.

В свое время Закон № 57-3 ввел такое понятие, как «национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности» - нормативный правовой акт, определяющий правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности (ст.1). Министерство финансов Республики Беларусь ввело в действие восемь национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

2. Основополагающие принципы бухучета и отчетности, требования к информации, отраженной в отчетности

Составление финансовой отчетности по международным стандартам предполагает соблюдение основополагающих правил (принципов), которые определяют общий подход к подготовке и представлению финансовых отчетов. Цель и принципы представления финансовой отчетности общего назначения описывают Концептуальные основы финансовой отчетности»

(Концептуальные основы). Обновленный документ «Концептуальные основы» был выпущен в марте 2018 года и вступил в силу с момента выпуска. Концептуальные основы не являются стандартом. Ни одно из положений Концептуальных основ не имеет преимущественной силы над каким-либо стандартом или требованием стандарта. Концептуальные основы служат основой для стандартов.

Концептуальные основы содержат:

1. Цель представления финансовой отчетности общего назначения
2. Качественные характеристики полезной финансовой информации
3. Финансовая отчетность и отчитывающаяся компания
4. Элементы финансовой отчетности
5. Признание и прекращение признания
6. Оценка
7. Представление и раскрытие информации
8. Концепции капитала

Принципы отражения информации в учете определяют общие подходы к содержанию МСФО. Прежде всего, необходимо отметить, что применение МСФО базируется на *двух принципах*: непрерывности деятельности и начисления. Рассмотрим их более подробно.

Принцип непрерывности деятельности предполагает, что предприятие действует и будет продолжать действовать в обозримом будущем (по крайней мере в течение года). Отсюда следует, что предприятие не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидировать или сокращать масштабы своей деятельности. Поэтому активы предприятия отражаются по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов.

Принцип начисления исходит из того, что доходы и расходы предприятия отражаются по мере их возникновения, а не по мере фактического получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Таким образом, этот принцип предполагает:

- признание результата операции по мере ее совершения;
- отражение операций в отчетности того периода, в котором они были осуществлены;
- формирование информации об обязательствах к оплате и обязательствах к получению, а не только о фактически произведенных и полученных платежах.

- 3) принцип двойной записи на счетах бухгалтерского учета;
- 4) принцип единицы учета;
- 5) принцип периодичности;
- 6) принцип денежной оценки;
- 7) принцип регистрации дохода;
- 8) принцип соответствия;
- 9) принцип осмотрительности.

Рассмотрим *качественные характеристики полезной финансовой информации*. Они классифицируются:

1) *Основополагающие качественные характеристики: **уместность и достоверное (правдивое) представление.** Финансовая информация представлена **достоверно (правдиво)**, если она является: полной, нейтральной (нейтральность подкрепляется использованием осмотрительности), не содержащей ошибок.*

2) *Качественные характеристики, повышающие полезность информации:*
• *сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность.*

Для того, чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть *уместной и правдиво* представлять то, для представления чего она предназначена. Полезность финансовой информации повышается, если она является *сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной.*

Основополагающие качественные характеристики. Основопологающими качественными характеристиками являются *уместность и достоверное (правдивое) представление.*

Уместность. Уместная финансовая информация способна значительно влиять на решения, принимаемые пользователями. Важным аспектом уместности информации является ее *существенность*. Информация существенна, если её искажение или пропуск могут повлиять на решение пользователя финансовой отчетности.

Достоверное (правдивое) представление. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только представлять уместные экономические явления, но и достоверно (правдиво) представлять сущность экономических явлений. Финансовая информация представлена достоверно (правдиво), если она является:

- *полной* - включение всей информации необходимой для понимания того или иного события пользователем.
- *нейтральной* - отсутствие предвзятости в выборе или представлении финансовой информации.
- *не содержащей ошибок* - описание события не должно содержать ошибки или упущения, точно также как выбор и использование процесса подготовки отчетности.

Нейтральность подкрепляется использованием осмотрительности.

• *осмотрительность* - осмотрительность заключается в проявлении осторожности при использовании суждений в условиях неопределенности. Активы и доходы не завышаются, а обязательства и расходы не занижаются. *Качественные характеристики, повышающие полезность информации:*

• *сопоставимость* - информация о компании более полезна, если она может быть сопоставлена с аналогичной информацией о других компаниях и с аналогичной информацией о той же компании за другой период или на другую дату.

• *проверяемость* - означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение является правдивым представлением.

- *своевременность* - означает получение информации лицами, принимающими решения, вовремя, чтобы она была способна повлиять на принимаемые ими решения.
- *понятность* - Классификация, систематизация и четкое и краткое представление информации делают ее понятной.

3. Элементы финансовой отчетности, их взаимосвязь и оценка

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

- 1) бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении);
- 2) отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (отчет о совокупном доходе);
- 3) отчет о движении собственного капитала
- 4) отчет о движении денежных средств;
- 5) примечания (приложения, пояснения)

Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, объединяется в общие категории, которые называют элементами финансовой отчетности.

В соответствии с МСФО элементами финансовой отчетности являются: активы, обязательства, капитал, доходы, расходы.

Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и капитал.

Элементами, непосредственно связанными с измерением результатов деятельности компании в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы.

Активы – это ресурсы и имущество, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление экономических выгод в организацию.

Обязательства – это кредиторская и иная задолженность, возникающая в отчетном периоде или из событий прошлых периодов, урегулирование, которой приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

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

Активы, обязательства и капитал являются составляющими элементами балансового уравнения.

Основной вид балансового уравнения по МСФО выглядит следующим образом:

$$\text{АКТИВЫ} = \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА} + \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} \quad (1.1)$$

В данном случае балансовое уравнение показывает, что активы формируются только за счет собственного капитала и предстоящих к оплате обязательств.

Балансовое уравнение можно представить иначе:

АКТИВЫ - ОБЯЗАТЕЛЬСТВА = СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ

Которое отражает формирование капитала через активы. Собственный капитал (чистые активы) организации представляет часть активов, которая свободна от направления их на погашение обязательств.

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

Если в балансовое уравнение внести доходы и расходы, то получится форма равенства, отражающая взаимосвязь пяти основных элементов отчетности на определенный момент.

АКТИВЫ=ОБЯЗАТЕЛЬСТВА+СОБСТВЕННЫЙКАПИТАЛ+(ДОХОДЫ-РАСХОДЫ)

Данный вид основного бухгалтерского уравнения отражает взаимосвязь баланса и отчета о прибылях и убытках. Результат отчета о прибылях и убытках – 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.

Внеся все эти элементы в основное бухгалтерское уравнение, получим содержание отчета об изменениях капитала. При этом все изменения в капитале, за исключением инвестиций и изъятий собственников, представляют собой совокупный доход.

$$A = O + СК + И_n - И_з + СД \quad (1.3)$$

где, А – активы;

О – обязательства;

СК – капитал, внесенный собственниками;

И_н – инвестиции собственников;

И_з – изъятия собственников;

СД – совокупный доход.

Все элементы отражаются в финансовой отчетности только тогда, когда они удовлетворяют критериям признания.

Элемент должен признаваться в отчетности при выполнении следующих условий:

- наличие вероятности притока или оттока будущих экономических выгод;

- возможность надежной оценки его стоимости.

Количественное измерение элементов 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.

В «Принципах» предусматривается, что в финансовой отчетности в разной степени и в различных комбинациях могут использоваться несколько методов количественного измерения стоимости.

1. Первоначальная стоимость, называемая в литературе исторической стоимостью или фактической стоимостью.

2. Текущая стоимость(переоцененная).

3. Стоимость реализации (погашения).

4.Справедливая стоимость. Обычно в качестве справедливой стоимости используют: рыночную цену, оценку независимого оценщика.

Справедливая стоимость согласно МСФО (IFRS) 13 - это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (цена выхода).

5. Текущая дисконтированная стоимость, которую также называют приведенной стоимостью.

Организации, осуществляющие виды деятельности, подлежащие тарифному регулированию цен должны руководствоваться МСФО (IFRS) 14.

Финансовая отчетность предприятия составляется на определенную дату. Между датами составления отчетности хозяйственные операции регистрируются на счетах и затем обобщаются для составления новой отчетности.

Все счета, используемые организацией, базируются на плане счетов. В ряде стран не существует единого Плана счетов, поэтому каждое предприятие разрабатывает собственный план счетов, учитывая специфику своей деятельности и потребностей в информации для принятия экономических решений.

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.

ТЕМА 2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСБУ(IAS) № 1, 7, МСФО(IFRS) № 1)

Вопросы

1. Состав финансовой отчетности, объединение статей, период и сроки представления
2. Отчет о финансовом положении
3. Отчет о прибылях и убытках
4. Отчет об изменениях в капитале и примечания к финансовой отчетности
5. Отчеты о движении денежных средств

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.

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.

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

- бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении);
- отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (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.

В стандарте закреплены требования к качеству информации.

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 два периода: отчетный и предшествующий.

В МСБУ (IAS) 1 указано, что каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы должны объединяться.

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

Отдельные статьи баланса отражаются по нетто стоимости (например: основные средства и нематериальные активы отражаются в балансе 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 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 других отчетов;
- отчетную валюту с указанием единицы измерения.

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.

2. Отчет о финансовом положении

Отчет о финансовом положении – 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 Нематериальные активы Финансовые активы Инвестиции, учтенные по методу долевого участия Биологические активы Запасы Торговая и другая Дебиторская задолженность Денежные средства и их эквиваленты Отложенные налоговые активы	Торговая и другая кредиторская задолженность Налоговые обязательства Долгосрочные процентные обязательства Резервы (оценочные обязательства)	Акционерный капитал Доля меньшинства (доля неконтролирующих акционеров) Нераспределенная прибыль (убыток) Резервный капитал

Форма отчета о финансовом положении не является обязательной. Организация сама решает на разделение в балансе активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные.

МСФО при составлении отчета о финансовом положении требуют:

- соблюдения порядка ликвидности при представлении статей (статьи в балансе могут располагаться как по степени убывания, так и по степени возрастания ликвидности);
- разрешают представлять, как классифицированный баланс, так и неклассифицированный баланс при соблюдении правил деления активов на долгосрочные и краткосрочные;
- отдельного представления активов и обязательств сроком более и менее 12 месяцев с даты составления баланса;
- определяют минимальный набор информации, которая должна быть раскрыта непосредственно в балансе (т.е. минимальную детализацию статей) и в примечаниях к нему.

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

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

Неклассифицированный отчет о финансовом положении содержит всего три раздела, соответствующим трем элементам финансовой отчетности: актив, обязательства, капитал.

В классифицированном отчете о финансовом положении выделяются разделы.

Актив отчета о финансовом положении разбивается на разделы «Долгосрочные активы» и «Краткосрочные активы».

Пассив отчета о финансовом положении содержит раздел «Собственный капитал», обязательства разбиваются на разделы «Краткосрочные обязательства» «Долгосрочные обязательства».

3. Отчет о прибылях и убытках

В отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (отчет о совокупном доходе) 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 прибылях и убытках 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

Стандарт рекомендует два подхода к классификации затрат и отражению в отчете:

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

Соответственно возникает два формата представления отчетности. Оба формата позволяют получить совершенно идентичный результат, но по-разному раскрывают данные о формировании финансовых результатов.

4. Отчет об изменениях в капитале и примечания к финансовой отчетности

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

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

Отчет об изменении в собственном капитале не имеет подробно описанного формата представления. МСБУ (IAS) 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 «Собственный капитал». При этом информация должна быть представлена в разрезе классов 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;

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

Совокупный доход за период приводится как конечный показатель отчета о совокупном доходе за отчетный период.

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

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.

Примечания содержат информацию об учетной политике, т.е. информацию, которая делает отчетность более прозрачной и полезной для пользователей.

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 материнскую 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.

Примечания могут группироваться по отчетным формам, информация о которых в них раскрывается.

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; 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.

5. Отчеты о движении денежных средств

Порядок составления отчета о движении денежных средств определяется МСБУ (IAS) 7 «Отчеты 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;
- высоколиквидными;
- 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.

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.

Существуют два способа составления отчета о движении денежных средств:

- прямой
- косвенный.

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.

Каждый метод составления отчета представляет необходимую информацию пользователям.

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. В него включаются поступления денежных средств, полученные в результате корректировок показателей отчетного бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках. Только некоторые потоки денежных средств показываются по фактическому объему.

Международные стандарты рекомендуют составлять отчеты о движении денежных средств прямым способом, так как такой отчет гарантирует более подробную информацию о потоках денежных средств организации.

При составлении отчета прямым способом используется информация, полученная напрямую из регистров бухгалтерского учета, либо путем корректировок статей отчета о финансовом положении и отчета о прибылях и убытках, в котором представлены доходы и расходы от операционной деятельности. 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.

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.

ТЕМА 3. АМОРТИЗАЦИЯ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ (МСБУ (IAS) 16, 21, 36, 38, МСФО(IFRS) 3, 16)

Вопросы

1. Общие правила амортизации
2. Особенности амортизации основных средств
3. Амортизация арендованного имущества и нематериальных активов
4. Учет обесценения 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».

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 использования амортизируемого объекта это:

- период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием;
- количество единиц продукции, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами.

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 полезной службы амортизируемого объекта.

Начисление амортизации прекращается после полного погашения амортизируемой стоимости данного объекта.

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

- актив классифицируется как предназначенный для продажи (или включается в группу ликвидации, которая классифицируется как предназначенная для продажи);
- 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.

Организации самостоятельно выбирает метод амортизации и устанавливает нормы амортизируемого объекта или однородных групп амортизируемых активов.

2. Особенности амортизации основных средств

При начислении амортизации в соответствии с МСБУ (IAS) 16 необходимо учитывать особенности основных средств. Основные средства подразделяются на виды. 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.

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.

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 средства, 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.

Срок полезной службы амортизируемого объекта, а, следовательно, и норма его амортизации могут пересматриваться.

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, сумма начисленной амортизации за отчетный период и с начала эксплуатации.

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

- метод равномерного начисления, (линейный);
- нелинейный (метод уменьшающего остатка, метод суммы чисел лет);
- метод суммы изделий (производительный).

3. Амортизация арендованного имущества и нематериальных активов

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде имущества регулируется МСБУ (IAS) 17 «Аренда».

Главным является классификация арендных отношений на финансовую аренду и операционную аренду.

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. Но при этом должно соблюдаться, чтобы сумма начисленной амортизации за весь период аренды покрывала арендные обязательства. Если есть уверенность в выкупе этого имущества, амортизация должна начисляться исходя из полезного срока службы.

При операционной аренде имущество, сданное в аренду, находится на балансе арендодателя. Начисление амортизации осуществляет арендодатель в соответствии с принятыми методами, а арендатор несет расходы на сумму арендной платы.

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 :

- нематериальных активов с конечным сроком полезного использования;
- нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования.

Нематериальные активы с конечным сроком использования отражаются в балансе по остаточной стоимости и по данным активам начисляют амортизацию.

Нематериальные активы с неопределенным сроком использования не амортизируются. По данным активам производят ежегодное тестирование

(проверка) на обесценение. Срок полезной службы нематериальных активов определяется с учетом различных факторов.

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.

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

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» 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 гудвилла сокращается в связи с уточнением стоимости путем проверки на обесценение (уценки).

Если возникает превышение справедливой стоимости чистых активов над ценой покупки (отрицательная деловая репутация)- эта разница признается доходом того отчетного периода, в котором произошло объединения бизнеса.

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.

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 должны погашаться равномерно в течение срока получения доходов по каждому проекту путем ежемесячного путем начисления амортизации.

4. 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.

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.

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.

МСБУ (IAS) 36 указывает на ряд признаков, указывающих на возможное обесценение актива из внешних и внутренних источников информации: уменьшение рыночной стоимости актива, устаревание актива, стоимость чистых активов по балансу компании выше рыночной стоимости, увеличение затрат на эксплуатацию актива, снижение экономических выгод от эксплуатации актива и др.

Убыток от обесценения актива отражается в учете как расход и показывается в отчете о прибылях и убытках. 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.

ТЕМА 4. МАТЕРИАЛЬНЫЕ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (МСБУ(IAS) № 2, 16, 37, 38, МСФО(IFRS) № 16)

Вопросы

1. Материальные оборотные запасы
2. Недвижимость и другое имущество, относящееся к основным средствам
3. Аренда имущества

4. Нематериальные активы

5. Резервы, условные активы и обязательства

1. Материальные оборотные запасы

Учет и отражение в отчетности материальных оборотных запасов регламентируется стандартом МСБУ (IAS) 2 «Запасы».

В соответствии с МСБУ (IAS) 2 запасы – это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства;
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

К запасам относят: сырье и материалы, готовую продукцию, незавершенное производство, товары, купленные и предназначенные для перепродажи. Если земля, машины, оборудование и др. имущество (основные средства) приобретены для перепродажи, они также относятся к товарам.

Запасы должны оцениваться в учете и отчетности по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Затраты на переработку запасов включают в себя прямые затраты на оплату труда, отчисления от суммы начисленной оплаты труда и другие, которые непосредственно связаны с производством продукции, а также распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы.

Чистая цена продажи – это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (цена выхода).

Чистая цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

При списании запасов они должны оцениваться следующими методами:

- методом прямой идентификации (по себестоимости каждой единицы);
- по средневзвешенной стоимости;
- методом ФИФО «первое поступление на приход – первое в расход».

Средневзвешенная себестоимость может рассчитываться периодически (ежемесячно) или по мере поступления следующей поставки.

Сумма любой уценки запасов до чистой цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором была выполнена уценка или имели место потери.

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

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.

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

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.

Основные средства подразделяются на классы.

Класс основных средств – это группа основных средств, сходных с точки зрения своей природы и характера использования в деятельности предприятия.

К основным средствам относят:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные и 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;
- 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. увеличивать затраты на приобретения основных средств, после ввода в эксплуатации - 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 и техническое обслуживание не увеличивают стоимость основных средств и относятся на расходы отчетного периода.

Увеличение стоимости основных средств может происходить:

- в результате модификации и модернизации объекта основных средств, приводящего к увеличению срока полезного использования;
- усовершенствованию составных частей основных средств, которые приведут к улучшению качества выпускаемой продукции;
- 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.

3. Аренда имущества

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде имущества регулируется МСБУ(IAS) 17 «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 подразделяется 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 определяют аренду как финансовую:

- 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;

- использовать сданные в аренду активы, может только 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.

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.

При финансовой аренде в финансовой отчетности арендатора арендованное имущество арендатор отражает в своем бухгалтерском балансе и как актив, и как обязательство.

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.

Сумму полученных процентов арендодатель зачисляет на доходы текущего периода.

При операционной аренде арендатор не отражает арендованное имущество, полученное на условиях операционной аренды, в своем балансе. Обязательства по арендным платежам отражаются в балансе 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.

В финансовой отчетности у арендодателя при финансовой аренде поскольку практически все риски и экономические выгоды по финансовой аренде имущества передаются арендатору, в балансе 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.

При операционной аренде имущество не исключается из материальных активов арендодателя.

В финансовой отчетности арендодателя необходимо раскрывать общее описание заключенных договоров, общие валовые инвестиции в аренду, арендные платежи, ожидаемые к получению 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.

4. Нематериальные активы

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.

Таблица 3. – Перечень объектов, относящихся и не относящихся 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

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 признаются в качестве текущих расходов того отчетного периода, в котором такие затраты состоялись.

Первоначальная оценка нематериального актива производится по сумме всех затрат, связанных с его приобретением и созданием, то есть по фактической себестоимости.

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.

Безвозмездно полученные или купленные через правительственную субсидию нематериальные активы должны оцениваться по справедливой стоимости.

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.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива включает все расходы, связанные с его созданием и подготовкой к использованию по назначению.

Нематериальные активы переоцениваются по справедливой стоимости. Переоценка нематериальных активов должна производиться по мере изменения их справедливой стоимости.

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

Сумма дооценки нематериального актива относится на увеличение собственного капитала. Если балансовая стоимость нематериального актива при переоценке понижается, то сумма снижения признается расходом отчетного периода.

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 соответствующего счета с одновременным списанием накопленной по данному объекту амортизации.

5. Резервы, условные активы и обязательства

Для учета резервов, условных обязательств и условных активов применяется МСБУ (IAS) 37 «Резервы, 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, вытекающее из:

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

Оцениваемые обязательства отличаются тем, что в момент их возникновения сумма, подлежащая возмещению, неизвестна и определяется только приблизительно – расчетным путем.

Существуют также начисляемые обязательства, сумма которых заранее неизвестна.

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.

Резерв нельзя оценить точно, поэтому в МСБУ (IAS) 37, поэтому при оценке резерва должны учитываться риски и неопределенности, возможные будущие события, которые могут повлиять на размер суммы, необходимой для погашения обязательства.

МСБУ 37 предусматривает, что резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был создан.

У организаций 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.

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.

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

ТЕМА 5. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ И УЧАСТИЯ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ((МСБУ(IAS) № 27, 28, 40 МСФО(IFRS) № 11)

Вопросы

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

1. Общий подход к учету инвестиций

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:

- краткосрочные;
- долгосрочные.

По категориям инвестиции подразделяют:

- инвестиции, удерживаемые до погашения;
- инвестиции, удерживаемые на неопределенный срок;
- инвестиции, предназначенные для торговли;
- инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи.

По сущности инвестиции подразделяются на:

- инвестиции, не дающие ни влияние, ни контроль (до 20 %).
- инвестиции, дающие влияние, но не дающие контроль (от 20 до 50 %).
- инвестиции, дающие и влияние, и контроль (свыше 50 %).

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

2. Инвестиции в дочерние и ассоциированные организации

Для учета и отражения в отчетности инвестиций в дочерние, совместные предприятия и ассоциированные организации должен применяться МСБУ (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные компании» и 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.

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

- по фактической себестоимости или по рыночной стоимости;
- 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 и ассоциированной компании, т.е. на сумму полученной прибыли или убытка.

3. Инвестиционная собственность

При признании, измерении и раскрытии информации об инвестиционном имуществе применяется МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная собственность».

Инвестиционная собственность – 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.

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:

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

4. Вложения в совместную деятельность

Совместная деятельность(предпринимательство) получила достаточно широкое распространение во многих странах.

При отражении в учете долей участия в совместном деятельности и представлении в финансовой отчетности информации должен применяться стандарт МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности».

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;
- совместное предприятие.

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

- 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;
- при совместных предприятиях используется метод долевого участия.

В отчетности каждого участника в совместной операции признаются доли каждого из участников своих активов, обязательств и свою долю выручки от продажи продукции, произведенной в результате совместной операции, а также 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 и совместные предприятия».

ТЕМА 6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ И ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ (МСБУ № 23, 32, МСФО № 2, 7, 9)

Вопросы

1. Финансовые инструменты, активы и обязательства, их категории
2. Признание, прекращение признания финансовых активов и обязательств, их зачет
3. Учет затрат по займам

1. Финансовые инструменты, активы и обязательства, их категории

Порядок учета и отражение в отёчности информации о финансовых инструментах определяется МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты – представление информации» и МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты – раскрытие информации», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», а также МСФО(IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами».

Финансовый инструмент – это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой.

По МСФО финансовый инструмент включает в себя как финансовый актив, так и финансовое обязательство.

Финансовый актив – это любой актив, представляющий собой:

- денежные средства;
- договорное право требования денежных средств или другого финансового актива;
- договорное право на выгодный обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных;
- долевой инструмент другой компании.

Финансовое обязательство – эта любая обязанность по договору:

К финансовым обязательствам относятся отдельные виды кредиторской задолженности.

Долевой инструмент – это договор, подтверждающий право на долю активов компании в капитале, оставшихся после вычета всех ее обязательств. Финансовые обязательства отличаются от долевого инструмента тем, что проценты, дивиденды, прибыли и убытки по финансовым обязательствам отражаются в учете прибылей и убытков, а доходы по долевым инструментам, распределенные в пользу их владельцев относят на уменьшения счетов капитала.

Выделяют сложные финансовые инструменты, производные инструменты и встроенные производные финансовые инструменты.

Финансовые активы подразделяются на категории:

- 1) финансовые активы, предназначенные для продажи (спекулятивные);
- 2) финансовые активы (инвестиции), удерживаемые до погашения;
- 3) займы и дебиторская задолженность, представленные компанией;
- 4) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи – это те финансовые активы, которые не попали в первые три категории.

Финансовые обязательства классифицируются по 2 группам:

- 1) торговые финансовые обязательства
- 2) прочие финансовые обязательства.

2. Признание, прекращение признания финансовых активов и обязательств, их зачет

В бухгалтерском балансе финансовые активы и обязательства признаются в том случае, если организация получает права на них или принимает на себя обязательства по договору в отношении их.

Признание активов и обязательств осуществляется по факту отгрузки товара или оказания услуги.

При признании финансового актива важно обратить внимание на то, что данный актив должен быть списан стороной, которая его передает (продает). Если договор передачи финансового актива не соответствует условиям

прекращения его признания у передающей стороны, покупатель в свою очередь не должен признавать его в своей финансовой отчетности.

По сделкам, носящим регулярный характер, операции по покупке следует признавать в учете:

- 1) по дате заключения сделки (принятия обязательства);
- 2) по дате расчетов (когда произошла передача).

Дата заключения сделки – это день, когда организация принимает на себя обязательство купить актив.

Дата расчетов – это день, когда обусловленный договором инструмент был фактически передан организации.

При первоначальном признании финансовые активы учитываются по справедливой стоимости.

Финансовый актив списывается с баланса при выполнении следующих условий:

- 1) передающая сторона передала все права и риски
- 2) передающая сторона должна утратить контроль над активами и право распоряжаться активами.

Финансовый результат от выбытия финансового актива признается на счете прибылей и убытков.

Прекращение признания финансового обязательства осуществляется в результате:

- погашения;
- аннулирования;
- после истечения срока выполнения;
- замена другим с существенно отличающимся условием.

Если происходит прекращение части финансового актива или обязательства, то балансовая стоимость распределяется между оставшейся и проданной частями пропорционально справедливой стоимости.

МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты – представление информации» допускает в отдельных случаях взаимный зачет финансовых активов и финансовых обязательств.

Требования к раскрытию информации о финансовых инструментах, содержится в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты – раскрытие информации». В отчетности должна содержаться информация, позволяющая пользователям отчетности оценивать значение финансовых инструментов, а также характер рисков, возникающих в связи с их использованием.

В балансе финансовые активы раскрываются в разрезе категорий:

Возникновение просроченной кредиторской задолженности влечет за собой ее раскрытие в примечаниях.

В отчете о прибылях и убытках или примечаниях к нему раскрываются отдельно прибыли и убытки:

- по финансовым активам для торговли;
- по финансовым активам для перепродажи;
- по инвестициям, удерживаемым до погашения, займам и дебиторской задолженности.

В соответствии с МСФО(IFRS) 7 необходимо раскрыть информации об учетной политике в отношении финансовых инструментов: критериях отнесения финансовых инструментов к различным группам, о подходах и методах их оценки, использовании счетов резерва, о потенциальных угрозах возникновения рисков от операций с финансовыми инструментами.

Особое внимание уделяется оценке и анализу рисков, которым подвергаются операции с финансовыми инструментами.

К финансовым рискам относятся:

- ценовой риск;
- кредитный риск;
- риск денежного потока;
- риск ликвидности.

3. Учет затрат по займам

Для осуществления хозяйственной деятельности предприятия пользуются заемными средствами. В связи, с чем могут возникать дополнительные расходы в связанные с процентами по займам. Порядок их признание в учете и отчетности определяется МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам».

Затраты по займам – это проценты и другие расходы, понесенные компанией в связи с получением заемных средств.

МСБУ (IAS) 23 определяет, что в качестве затрат по займам признаются:

- проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным ссудам;
- сумма скидок или премий, связанных с заемными средствами;
- дополнительные затраты, которые были произведены в связи с получением ссуд и займов;
- платежи по финансовой аренде, выплачиваемые сверх суммы основного долга по арендованному имуществу;
- курсовые разницы.

Согласно МСБУ (IAS) 23 проценты по кредитам и займам должны признаваться расходами в том отчетном периоде, в котором возникли, обязательство по их выплате не зависимо от и погашения.

Все остальные расходы должны быть учтены в тех периодах, в которых будет пользоваться предприятие заемными средствами.

Курсовые разницы по основному долгу должны признаваться в качестве прибыли или убытка от курсовых разниц. Курсовые разницы по начисленным, но не оплаченным процентам признаются расходом по обслуживанию долга.

МСБУ (IAS) 23 допускает и другой вариант который предусматривает отнесения затрат по займам на увеличение стоимости активов (основных средств, нематериальных активов).

Предприятие в своей учетной политике может выбрать один из двух вариантов учета затрат по заемным средствам:

- основной – затраты по займам признаются расходом того периода, в котором они возникли;

- альтернативный – затраты по займам признаются расходом того периода, в котором они возникли, за исключением затрат по займам, непосредственно относящихся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива.

Квалифицируемый актив – это такой актив, подготовка которого к полезному использованию или для продажи требует значительного времени. МСБУ (IAS) 23 требует также приостановить капитализацию затрат, если объект готов к эксплуатации или для продажи.

ТЕМА 7. УЧЕТ ВЫРУЧКИ И ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ (МСБУ (IAS) № 20, МСФО (IFRS) № 15)

Вопросы

7.1. Учет выручки по видам деятельности

7.2. Учет государственных субсидий

7.1. Учет выручки по видам деятельности

Порядок учета выручки по видам деятельности регулируется стандартом МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Целью настоящего стандарта является установление принципов, которые должна применять организация при отражении в финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем.

Основной принцип настоящего стандарта требует признания организацией выручки для отражения передачи товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение.

Стандарт по признанию выручки применяется ко всем договорам с покупателями за исключением:

- договоров аренды (МСФО (IFRS) 16 «Аренда»);
- договоров страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);
- финансовых инструментов и других договорных прав или обязательств, регламентируемых МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (например, проценты и дивиденды), МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»;
- бартерных операций по обмену активами между компаниями одного направления деятельности для целей стимулирования продаж покупателям.

Доход – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.

Выручка – доход, возникающий в ходе обычной деятельности компании.

Стандарт использует «договорной» подход, согласно которому признание выручки по договорам с покупателями базируется на изменении активов и обязательств, которые возникают, когда организация становится стороной по договору и начинает выполнять по нему обязательства.

Договор – соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

Покупатель – это сторона, которая заключила с организацией договор на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение.

У продавца товара или услуги после заключения договора с покупателем может возникать договорной актив.

Договорной актив — это право организации на вознаграждение в обмен на товары или услуги, переданные покупателю, которое обусловлено причиной иной, чем течение времени (например, будущим исполнением организацией обязательств по договору).

Договорное обязательство — это обязательство организации передать товары или услуги, за которые организация получила вознаграждение (или организации причитается вознаграждение) от покупателя. В случае получения авансового платежа у продавца появляется договорное обязательство по поставке товара, которое прекращается в момент его поставки одновременно с признанием выручки.

В зависимости от договора обещанные товары или услуги могут включать в себя, среди прочего:

- продажу товаров, произведенных организацией;
- перепродажу товаров, приобретенных организацией;
- перепродажу прав на товары или услуги, приобретенные организацией (например, билет);
- выполнение оговоренной в договоре задачи (или задач) для покупателя;
- оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги;
- оказание услуги, заключающейся в организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной;
- предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые покупатель может перепродать или предоставить своему покупателю;
- строительство, производство или разработка актива от имени покупателя;
- предоставление лицензий;
- предоставление опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг.

Организация должна детализировать информацию о выручке, признанной по договорам с покупателями, по следующим категориям:

- вид товара или услуги;
- географический регион;
- рынок или класс покупателей;
- вид договора;

- срок действия договора;
- распределение во времени передачи товаров или услуг);
- каналы сбыта.

Выручка может быть признана только тогда, когда организация выполнила обязательства по договору. Она может признаваться в определенный момент времени или в течение периода времени.

Организация признает выручку в определенный момент времени, когда происходит передача обещанных по договору товаров или оказание услуг покупателю. По существу, товары (услуги) передаются (оказываются), когда покупатель получает контроль над ними. Следовательно, выручка признается в момент получения покупателем контроля над соответствующими активами (так как товары и услуги являются активами в момент их получения).

Контроль — это возможность управлять использованием и получать в значительной степени все существующие преимущества от актива. *В том числе контроль включает в себя возможность предотвращения управления использованием актива или получения выгод от его использования иным лицом (организацией).*

Если затраты, понесенные при выполнении договора с покупателем, не попадают в сферу применения другого стандарта (*например, МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»*), организация должна признавать актив в связи с затратами на выполнение договора исключительно в том случае, если такие затраты удовлетворяют всем критериям перечисленным ниже:

(а) затраты относятся непосредственно к договору или к предполагаемому договору, который организация может определенным образом идентифицировать

- (b) затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем;
- (с) ожидается, что затраты будут возмещены.

Затраты, которые относятся непосредственно к договору (или к определенному предполагаемому договору), включают в себя следующие затраты:

- (а) прямые затраты на оплату труда
- (b) прямые затраты на материалы
- (с) распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (например, затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов и оборудования, используемых для выполнения договора);
- (d) затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем;
- (е) другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения организацией договора.
- Организация должна признавать следующие затраты в качестве расходов по

мере их возникновения:
(а) общие и административные затраты

(б) затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора;

(с) затраты, которые относятся к выполненным обязанностям к исполнению (или частично выполненным обязанностям к исполнению) в договоре (т. е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом); и

(д) затраты, в отношении которых организация не может определить, относятся ли они к невыполненным обязанностям к исполнению или к выполненным обязанностям к исполнению (либо частично выполненным обязанностям к исполнению).

Чтобы определить цену операции для договоров, по которым покупатель обещает возмещение в форме, отличной от денежных средств, организация должна оценить не денежное возмещение (или обещание не денежного возмещения) по справедливой стоимости.

7.2. 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;
- не денежной

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 баланса. 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.

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 8. УЧЕТ ИЗМЕНЕНИЯ ЦЕН, ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ И ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ИНФЛЯЦИИ (МСБУ № 21, 29)

Вопросы

1. Учет операций в иностранной валюте и курсовых разниц
2. Отчетность в условиях гиперинфляции
3. Учет инфляции и ее последствий

1. Учет операций в иностранной валюте и курсовых разниц

Предприятие может осуществлять валютные операции двумя способами: заключать сделки, в иностранной валюте или владеть иностранным имуществом. Кроме того, предприятие может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте.

Учет операций, связанных с иностранной валютой и курсовых разниц регулируются стандартом МСБУ (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

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.

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.

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.

Данный стандарт позволяет принимать любую валюту (или валюты) в качестве валюты представления отчетности отчитывающегося предприятия.

Переоценка статей баланса в валюту представления отчетности зависит от принадлежности их к группе денежных (монетарных) или неденежных (немонетарных) статей.

Монетарные статьи должны пересчитываться по курсу на отчетную дату.

Немонетарные статьи 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.

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.

По зарубежной деятельности финансовая отчетность пересчитывается в валюту отчетности материнской компании.

2. Отчетность в условиях гиперинфляции

При составлении финансовой отчетности предприятия в условиях гиперинфляции должны применять МСБУ (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции».

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;
- 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.

3. Учет инфляции и ее последствий

Финансовая отчетность в гиперинфляционной 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.

Существует несколько методов бухгалтерского учета инфляционного влияния. Наиболее распространенными методами являются:

- периодическая переоценка активов по установленным индексам или текущим рыночным ценам;
- составление финансовой отчетности в твердой валюте;
- поправка на изменение покупательной способности денег, то есть с учетом изменения общего уровня цен или, как говорят, «постоянной покупательной силы валюты»;
- учет по текущим затратам на приобретение активов.

При составлении отчетности в условиях гиперинфляции необходимо также в отчете о прибылях и убытках 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.

ТЕМА 9. ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ (МСБУ № 24, 27, 28 МСФО № 3, 10, 12)

Вопросы

1. Учет объединения бизнеса и покупки компаний
2. Отчетность об участии в других компаниях
3. Консолидированная финансовая отчетность
4. Информация о связанных сторонах

1. Учет объединения бизнеса и покупки компаний

Порядок учета объединения бизнеса и составление отчетности регламентируется МСФО (IFRS) 3 «Объединение 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 объединяющейся компанией. В связи с этим МСФО (IFRS) 3 определяет, что объединение бизнеса отражается в учете только по методу приобретения.

Объединение компаний может приводить:

- 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.
- к их юридическому слиянию, при котором активы и обязательства одной компании переходят к другой, а первая компания прекращает существование;
- когда 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.

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 идентифицируемые 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.

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.

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.

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 о долях участия в других компаниях». МСФО (IFRS) 12 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.

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 и совместные компании».

Ассоциированная компания – предприятие, на деятельность которого существенное влияние оказывает материнская компания, но которое не является ни совместным, ни дочерним.

Методы учета инвестиций у инвестора:

- при отсутствии существенного влияния (менее 20 % голосующих акций компании) – по себестоимости приобретения;
- при наличии существенного влияния (более 20 %, но менее 50 % акций, дающих инвестору право голоса) – по методу долевого участия.

Учет инвестиций в ассоциированные компании осуществляется у инвестора только по методу долевого участия.

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.

Инвестиции, учтенные по методу долевого участия, должны отражаться в отчетном балансе отдельной статьей и отражаться в качестве долгосрочных инвестиций. Доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированных компаний также отражается отдельной статьей в его отчете о прибылях и убытках.

Метод учета по себестоимости предполагает, что инвестиции отражаются в финансовой отчетности по фактическим затратам компании-инвестора с корректировкой на обесценение инвестиций.

3. Консолидированная финансовая отчетность

Порядок составления консолидированной финансовой отчетности регламентируется МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

МСФО (IFRS) 10 применяются при составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности для группы предприятий, находящихся под контролем материнского предприятия.

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, которое решает не представлять консолидированную финансовую отчетность – представляет только отдельную финансовую отчетность. В данном случае применяется МСБУ (IAS) 27.

Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату.

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.

Для этого используется 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.

Операция между связанными сторонами – передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, взимается ли при этом плата.

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.

ТЕМА 10. ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ОТЧЕТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ (МСБУ № 8, 10, 12, 33, 34, 36 МСФО № 5, 8)

Вопросы

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 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность».

Внеоборотные (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 должны быть 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 долгосрочные 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 внеоборотных (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.

Прекращаемая деятельность – относительно значимая часть организации, которую данная организация решила продать либо целиком, либо по частям или иным путем закрыть и ликвидировать.

Продолжающаяся деятельность – основная информационная характеристика обычной деятельности организации.

2. Информация о существенных ошибках, изменении бухгалтерских оценок и учетной политики

При составлении финансовой отчетности необходимо учитывать ошибки, которые были выявлены за прошлые отчетные периоды.

Исправление ошибок 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.

Основной подход к исправлению существенных ошибок исходит из необходимости показать исправления в тех отчетных периодах, в которых допущено искажение показателей из-за ошибки.

Сумма исправления существенной ошибки не включается в отчет о прибылях и убытках и не принимается в расчет чистой прибыли (убытка) за

текущий отчетный период, если она не относится к операциям отчетного периода.

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.

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.

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.

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».

Главный вопрос учета налога на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые платежи.

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.

Бухгалтерская прибыль – прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу на прибыль.

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:

- налогооблагаемой, т. е. увеличивающей базу для налога на прибыль в будущих периодах отчетности (отражается отложенное налоговое обязательство);

- вычитаемой, т. е. уменьшающей базу для расчета налога на прибыль в будущих периодах (отложенное налоговое требование или актив).

МСБУ (IAS) 12 указывает на необходимость отразить сумму налога на прибыль в отчете о прибылях и убытках, а также раскрыть ее основные составляющие.

Текущие налоговые обязательства (требования) отражаются в отчетном бухгалтерском балансе 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».

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.

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 внешняя 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.

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 отчетной даты».

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:

- корректирующие событие;
- 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.

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.

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.

Информация о прибыли на акцию в отчетности 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:

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 прибылях и убытках (включая налог на прибыль), за вычетом дивидендов по привилегированным акциям.

«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.

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.

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 МСФО (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).

Примечания к промежуточной финансовой отчетности должны содержать пояснения 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. 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 бухгалтерский баланс, сжатый отчет о прибылях и убытках, сжатый отчет об изменениях в собственном капитале, сжатый отчет о движении денежных средств, выборочные пояснительные примечания.

Если последняя годовая финансовая отчетность представлялась как сводная (консолидированная) отчетность, то и промежуточная финансовая отчетность представляется в сводном варианте.

Периодичность промежуточной финансовой отчетности может быть полугодовая и квартальная.

ТЕМА 11. УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКОВ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПЛАНАМ ПЕНСИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ (МСБУ № 19, 26 МСФО № 2)

Вопросы

1. Краткосрочные вознаграждения работников
2. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности и прочие долгосрочные вознаграждения
3. Вознаграждения и выплаты на основе долевых финансовых инструментов

1. Краткосрочные вознаграждения работников

Вознаграждения работникам регулируются стандартами МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСБУ (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам», МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами».

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.

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.

К краткосрочным вознаграждениям 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);

Краткосрочные вознаграждения работникам относятся на расходы текущего отчетного периода или относятся на увеличение стоимости запасов, основных средств и другого имущества.

Обязательства компании по выплатам премиальных и вознаграждений в виде участия в прибыли отражаются 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 и другие.

2. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Для осуществления будущих пенсионных выплат своим работникам организации-работодатели обязаны формировать пенсионные планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Пенсионные планы – это соглашения, по которым предприятие предоставляет выплаты своим работникам вовремя или после завершения трудовой деятельности (в виде годового дохода либо в виде единовременной выплаты).

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. Организации-работодатели не несут 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.

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.

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.

Ежегодные пенсионные затраты по планам с установленными выплатами определяются путем сложных расчетов дисконтированной стоимости будущих пенсий, требующих обоснованных предварительных оценок целого ряда взаимосвязанных показателей.

В целях аккумулялирования 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.

Пенсионный фонд юридически отделен от всех организаций – 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 планам» применяется для составления финансовой отчетности по пенсионным планам предприятиями.

Стандарт МСБУ (IAS) 26 рассматривает пенсионный фонд как отчитывающееся предприятие, отделенное от работодателей участников плана.

Отчетность по пенсионным планам должна содержать данные об активах, обязательствах, доходах и расходах и др.

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.

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 также следующие данные:

- названия работодателей и групп работников, охваченных данным планом;
- число участников плана, получающих пенсию, и иных участников по категориям;
- тип плана и взносы участников;
- описания пенсий, выплачиваемых по данному пенсионному плану;
- условия прекращения плана и утраты права на пенсию;
- изменения в условиях плана, происшедшие в течение отчетного периода.

МСБУ (IAS) 19 кроме пенсионного обеспечения рассматривает еще следующие 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 относит:

- 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.

Выходное пособие – это оплата за вынужденное увольнение по требованию компании. 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.

3. Вознаграждения и выплаты на основе долевого финансовых инструментов

Компенсационные выплаты долевыми инструментами осуществляются по соглашениям с работниками по которым они имеют право на получение долевого инструментов, выпущенных самой компанией или ее материнской компанией.

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 инструментов 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.

В дополнение к заработной плате в денежной форме 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.

Порядок таких выплат регулируется МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами».

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.

Признание сделок с выплатами на основе долевых инструментов 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.

В примечаниях к отчетности должна раскрываться следующая информация:

- по акциям - количество с выплатой постоянного дивиденда, количество с правом голоса, количество выпущенных акций;
- по опционам на акции - право на конвертацию, срок исполнения, цена исполнения, количество выпущенных опционов и т.д.

ТЕМА 12. ОТЧЕТНОСТЬ ПО РАЗВЕДКЕ, ОЦЕНКЕ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ И СТРАХОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСБУ № 39, МСФО № 4, 6)

Вопросы

1. Учет и отчетность затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов
2. Учет и отчетность по страховой деятельности

1. Учет и отчетность затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов

Порядок признания, оценки, предоставления и раскрытия затрат, возникающих активов, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов, регулирует МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов».

Минеральные ресурсы – полезные ископаемые, включая минералы, нефть, природный газ, рудное и нерудное сырье и иные аналогичные невозобновляемые ресурсы, которые являются основой современного индустриального производства.

Затраты по разведке и оценке минеральных ресурсов могут быть признаны и отражены в балансе организации как активы по разведке и оценке минеральных ресурсов.

Организация, производящая затраты по разведке и оценке минеральных ресурсов, обязана предусмотреть в своей учетной политике условия признания активов по разведке и оценке минеральных ресурсов в соответствии МСБУ (IAS) 8.

В учетной политике необходимо предусмотреть виды и содержание затрат, которые организация признает в качестве активов по разведке и оценке минеральных ресурсов.

К затратам, включаемым в первоначальную оценку активов по разведке и оценке минеральных ресурсов, относят:

- приобретение прав на проведение разведочных работ;
- проведение топографических, геологических, геофизических исследований;
- поисково-разведочное бурение;
- отбор проб и образцов;
- прокладка разведочных траншей и канав и др.

Активы по разведке и оценке минеральных ресурсов признаются в учете и отчетности по их фактической себестоимости.

Затраты, связанные с разработкой запасов полезных ископаемых, не могут признаваться активами по разведке и оценке минеральных ресурсов. Они подлежат учету в соответствии с МСБУ(IAS) 38 «Нематериальные активы». Затраты на разработки могут признаваться в качестве нематериальных активов, если доказано будущее полезное применение результата разработок в производственных и коммерческих целях.

Оценка активов по разведке и оценке минеральных ресурсов после их признания производится способом, закрепленном в учетной политике:

МСФО (IFRS) 6 предусматривает два подхода к такой оценке.

- по себестоимости (первоначальной стоимости) актива с систематическим начислением амортизации и периодическим тестированием на обесценение.
- по переоценённой стоимости с корректированием на сумму амортизации, начисленной после переоценки, а также начисленные суммы обесценения (после переоценки).

Стандарт содержит указания на факты и обстоятельства, наличие которых указывает на необходимость проведения тестирования на обесценение:

- а) право на проведение разведочных работ истекло или истекает в течение в ближайшее время и возникли проблемы с получением права на новый срок;
- б) смета на проведение работ ограничена или вообще не предусматривает таких затрат на предстоящий период;
- в) прекращение работ, так как выполненные работы не дали положительных результатов;
- г) обоснованное отсутствие уверенности в том, что активы по разведке и оценке минеральных ресурсов могут полностью окупиться в результате их успешной разработки либо продажи другой организации др.

Убытки от обесценения признаются на счете прибылей и убытков.

Информация об активах по разведке и оценке минеральных ресурсов представляется в балансе организации отдельной статьей (статьями), либо может быть представлена отдельными классами активов применительно к МСБУ(IAS) 16 «Основные средства» либо МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы» в соответствии с их классификацией, которая обязательна для всех организаций, занятых разведкой и оценкой минеральных ресурсов.

К классу материальных активов относятся основные средства и запасы, применяемые и потребляемые при производстве работ по разведке и оценке минеральных ресурсов.

К нематериальным активам относятся расходы на получение права на разведку и оценку минеральных ресурсов, приобретение различных лицензий на проведение работ в конкретных районах.

В примечаниях к финансовой отчетности раскрывается принятый порядок признания активов, а также суммы активов, обязательств, доходов и расходов, операционных и инвестиционных потоков денежных средств, возникающих в связи с проведением операций по разведке и оценке минеральных ресурсов.

2. Учет и отчетность по страховой деятельности

Раскрытие в финансовой отчетности страховщиков информации в отношении заключаемых ими договоров страхования либо перестрахования регламентируется МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования».

Цель МСФО (IFRS) 17 – создать методическую основу для учета и раскрытия информации страховщиками, заключающими договоры страхования.

Предприятие должно применять МСФО (IFRS) 17:

а) к выпущенным ею договорам страхования, включая договоры перестрахования;

б) удерживаемым ею договорам перестрахования

в) выпущенным ею инвестиционным договорам с условиями дискреционного участия при условии, что организация также выпускает договоры страхования.

Предприятие страховщик – это предприятие, которое выпускает договор страхования, вне зависимости от того является ли оно страховщиком для юридических или надзорных целей.

Договор страхования – договор, согласно которому одна сторона (выпустившая сторона) принимает на себя значительный страховой риск от другой стороны (держателя полиса), соглашаясь предоставить держателю полиса компенсацию в том случае, если определенное будущее событие, в наступлении которого нет уверенности (страховой случай), будет иметь неблагоприятные последствия для держателя полиса

Договор перестрахования – договор страхования, выпущенный одной организацией (перестраховщиком), с тем чтобы компенсировать другой организации страховые убытки, возникающие по одному или нескольким договорам страхования, выпущенным такой другой организацией (базовым договорам).

Перестраховщик – сторона, обязанная по договору перестрахования выплатить cedentу возмещение в случае наступления страхового случая.

Cедент – держатель страхового полиса по договору перестрахования.

МСФО (IFRS) 17 определяет два вида договоров страхования: прямое страхование и перестрахование.

Договора страхования, являются договорами со значительным страховым риском или незначительным страховым риском.

Страховой риск значителен только в том случае, если в результате страхового случая страховщику придется выплатить значительные

дополнительные вознаграждения при любом исходе, исключая случаи, не имеющие коммерческого содержания.

Страховой риск – риск, отличный от финансового риска, передаваемый держателем договора выпустившей его стороне.

Страховой случай – будущее событие, в наступлении которого нет уверенности, покрываемое договором страхования и создающее страховой риск.

К договорам страхования относят договора:

- страхования жизни,
- имущества,
- профессиональной ответственности,
- медицинского страхования
- страхования на случай кражи или причинения ущерба имуществу
- страхование ответственности товаропроизводителя
- гражданской ответственности или страховых судебных расходов

К договорам с незначительным страховым риском относят договора:

- пенсионное,
- сберегательное страхование

Стандарт также применяется в отношении выпущенных организацией финансовых инструментов с элементами дискреционного участия.

МСФО (IFRS) 17 устанавливает, что страховщик обязан:

- применять тестирование на определение достаточности страховых обязательств;
- исключать страховые обязательства из учета (и баланса) только после их исполнения, отмены или истечения договорного срока;
- отражать в учете обесценение активов по перестрахованию.

Согласно МСБУ (IFRS) 17 страховщик должен на каждую отчетную дату устанавливать адекватность (достаточность) своих обязательств.

Для этого используются расчетные значения движения денежных средств в операциях с договорами страхования. Такая оценка нужна для выявления необходимости увеличения балансовой стоимости страховых обязательств

Если балансовая стоимость его страховых обязательств (за вычетом соответствующих затрат на приобретение и нематериальных активов) окажется неадекватной расчетным оценкам будущим потокам денежных средств, то выявленный дефицит признается в полном объеме в прибыли или убытке.

В финансовой отчетности страховщика должна быть раскрыта информация о результатах проведенных операций по страхованию, а именно:

- об учетной политике в отношении договоров страхования и перестрахования;
- о признанных в учете активах и обязательствах, доходах и расходах, вытекающих из договоров страхования и перестрахования;
- о прибыли или убытках, отраженных в отчетности страховщика, и убытках в связи с операциями перестрахования;
- об исходных предпосылках и допущениях, оказавших наибольшее влияние на проведенные оценки;
- о влиянии проведенных изменений на финансовые результаты;

- о сверке изменений в страховых обязательствах, активах и отложенных налогах, а также отдельно об амортизации прибылей и убытков по договорам перестрахования.

ТЕМА 13. УЧЕТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСБУ № 2, 16, 38, 40, 41)

Вопросы

1. Раскрытие основных понятий о сельскохозяйственной деятельности
2. Признание и оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции
3. Признание доходов и расходов по сельскохозяйственной деятельности
4. Раскрытие в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности

1. Раскрытие основных понятий о сельскохозяйственной деятельности

Порядок учета, представление отчетности и раскрытие информации о сельскохозяйственной деятельности регламентируется МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

МСБУ (IAS) 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 и 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 растущее 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.

Сельскохозяйственная деятельность включает разнообразные виды деятельности: животноводство, растениеводство, лесоводство, разведение

садов, цветоводство и аквакультуру (включая рыбоводство). Однако рыбный промысел в океане и вырубка лесов не является сельскохозяйственной деятельностью;

Общими характеристиками видов деятельности являются:

- а) способность изменяться животных и растений т.е. биотрансформация;
- б) управление изменениями животных и растений;
- в) возможность оценки и контроля изменений.

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 сельхоз продукции.

Таблица 13.1. – Перечень объектов, подлежащих учету в соответствии с МСБУ (IAS) 41

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
Сельскохозяйственные растения	Убранная свекла, зерно, картофель, овощи, льнотреста, льносемена	Сахар, волокно, одежда
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи, птица	Туши	Колбасные изделия, копченый окорок
Кустарники	Листья	Чай, ферментированный табак
Виноградная лоза	Виноград	Вино
Плодово-ягодные растения, деревья	Собранные фрукты	Переработанные фрукты

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 сданным активом;
- оценку данного актива по справедливой стоимости или себестоимости можно надежности 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 – цена, которая была бы получена при продаже актива, или уплачена при передаче обязательства при проведении обычной операции 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.

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 жизнедеятельности и существования как объекта учета.

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 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.

МСБУ (IAS) 41 указывает, что для расчета справедливой стоимости необходимо 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.

3. Признание доходов и расходов по сельскохозяйственной деятельности

При оценке и учете биологических активов и сельхозпродукции 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 активов, 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.

Доходами от сельскохозяйственной деятельности являются:

- справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции, рассчитанной в момент их признания в учете;
- изменения справедливой стоимости биологических активов на очередную отчетную дату;
- государственные субсидии.

МСБУ (IAS) 41 рассматривает два вида государственных субсидий:

- ограниченную условиями;
- неограниченную какими-либо условиями.

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».

Чистая прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности отражается в отчете о прибылях и убытках, отдельно от промышленной и иной деятельности организации.

Доходы и расходы, связанные с изменением справедливой стоимости биологических активов, могут быть обусловлены двумя факторами:

- изменением рыночных цен;
- изменением физического состояния биологического актива.

4. Раскрытие в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности

МСБУ (IAS) 41 требует, чтобы в финансовой отчетности организации балансовая стоимость биологических активов обязательно отражалась отдельной статьей бухгалтерского баланса.

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо дать описание каждой группы биологических активов, желательно выделить их отдельными подстатьями в балансе или раскрыть в примечаниях к отчетному балансу.

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.

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.

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: сумма и условия полученных субсидий, предполагаемые снижения объемов субсидий.