

Министерство образования и науки Российской Федерации
Ивановский государственный химико-технологический университет

В.М. КАЙРОВА

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ**

Учебное пособие

Иваново 2013

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

Кайрова. В.М. Международные стандарты финансовой отчётности: учеб. пособие / В.М. Кайрова; Иван. гос. хим.- технол. ун-т. – Иваново, 2013.- 91 с.

В учебном пособии излагаются теоретико–методологические и практические вопросы подготовки финансовой отчётности на основе международных стандартов финансовой отчётности (МСФО). Пособие содержит сравнительный анализ национальных и международных правил бухгалтерского учёта и формирования отчётности в соответствии с принципами МСФО. Оно иллюстрировано таблицами, рисунками, примерами расчётов, содержит методики, помогающие трансформировать российскую отчётность в формат МСФО.

Предназначено для подготовки бакалавров и магистров экономики по направлению «Экономика», а также для преподавателей экономических дисциплин, аспирантов, специалистов финансовых и аналитических служб.

Табл. 16 Ил. 2 Библиогр.: 14 назв.

Печатается по решению редакционно- издательского совета Ивановского государственного химико-технологического университета

Рецензенты:

- доктор экономических наук, О.А. Гришанова (Ивановский филиал ФГБОУ ВПО «РГТЭУ»)
- кандидат экономических наук Е.Е. Голышева (ФГБОУ ВПО «ИВГПУ»)

© Кайрова В.М., 2013
© ФГБОУ ВПО «Ивановский
государственный
химико- технологический
университет», 2013

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1. Регулирование и организация бухгалтерского учета и финансовой отчетности на международном уровне	5
Глава 2. Основы финансовой отчетности	14
Глава 3. Содержание и порядок представления финансовой отчетности..	21
3.1 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности.....	21
3.2 МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность».....	29
3.3 МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»	32
Глава 4. Стандарты, устанавливающие порядок учета активов.....	32
4.1 МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	32
4.2 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».....	41
4.3 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	46
4.4 МСФО (IAS) 17 «Аренда»	54
4.5 МСФО (IAS) 2 «Запасы».....	62
Глава 5. Стандарты, связанные с финансовыми результатами предприятия	67
5.1 МСФО (IAS) 18 «Выручка».....	67
5.2 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	73
Глава 6. Трансформация финансовой (бухгалтерской) отчетности.....	78
Список использованных источников.....	84
Приложение 1. Состав МСФО и ПБУ.....	85
Приложение 2. Пример Плана счетов в соответствии с МСФО	88
Приложение 3. Отчёт о финансовом положении (горизонтальная модель).....	91

Введение

Проблемы, возникающие в процессе глобализации экономик различных стран, повышают требования к финансовой информации, отражающей финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятий, одним из основных и надежных источников которой является финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) являются признанной системой учета, применение которой позволяет сделать бухгалтерскую отчетность максимально достоверной и прозрачной. До недавнего времени российские стандарты бухгалтерского учета сближались с международными, однако в настоящее время приняты законодательные акты, которые позволяют в России использовать международные стандарты.

Международные стандарты были введены на территории РФ Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. N 107 "Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации" (ред. от 27.01. 2012 г.).

Международные стандарты введены Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. N 160н "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации".

В связи с этим в России резко возросла потребность в специалистах, знакомых с международными стандартами финансовой отчетности.

Цель изучения дисциплины заключается в том, чтобы дать студентам необходимые теоретические и методологические знания в области ведения бухгалтерского учёта и подготовки финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Учебное пособие знакомит с историей возникновения МСФО, с концептуальным уровнем МСФО, а именно с элементами финансовой отчетности, принципами формирования и представления финансовой отчетности и видами оценки активов и обязательств. В пособии раскрываются основные термины и понятия стандартов. Материал по раскрытию содержания основных международных стандартов позволяет получить теоретические знания о сущности основных стандартов финансовой отчетности, их цели, сфере применения, раскрытия информации в финансовой отчетности.

Наличие практических примеров с решениями позволяет получить практические навыки составления финансовых отчетов и формирования учетной политики предприятия.

В пособии раскрываются особенности составления отчёта о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, а также рассматривается методика трансформации российской отчётности в отчётность, составленную с учётом требований МСФО.

В приложениях содержатся перечень стандартов, примерный план счетов, применяемый при переходе на международные стандарты.

Глава 1. Регулирование и организация бухгалтерского учета и финансовой отчетности на международном уровне

Модели национальных систем бухгалтерского учета

Национальная система бухгалтерского учета представляет собой систему национальных бухгалтерских стандартов.

В настоящее время выделяют 3 основные модели учетных систем:

- англо-американская (англо-саксонская) модель;
- континентальная (европейская) модель;
- южно-американская модель.

На развитие *англо-американской модели* оказали влияние национальные стандарты США *US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)*, разработка которых началась в начале 1930-х г.г. Учетные принципы *US GAAP* стали применяться при котировке акций на Нью-Йоркской фондовой бирже. На этой основе возникла современная система национальных стандартов США (ГААП), получившая распространение в Канаде, Австралии, Великобритании, Ирландии, Новой Зеландии, Нидерландах, Израиле, Индии, Венесуэле и ряде других стран и положенная в основу становления англо-американской модели учета.

Для англоязычных стран характерно не государственное регулирование учета, а профессиональное: лучшие специалисты в области бухгалтерского учета объединяются в ассоциацию и разрабатывают методику учета, а государственные органы признают её.

Основные пользователи бухгалтерской отчетности - инвесторы и кредиторы компаний. Имеются существенные различия между бухгалтерским и налоговым учетом. В целях налогообложения составляются специальные налоговые отчеты.

Континентальная модель применяется в Австрии, Бельгии, Франции, Алжире, Греции, Испании, Италии, Дании, Норвегии, Португалии, Германии, Швейцарии, Японии. Финансирование компаний осуществляется в основном банковским сектором, а не через фондовые рынки. Таким образом, бизнес имеет тесные связи с банками. Банковская деятельность контролируется государством, поэтому ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности в этих странах регулируется государством. Финансовая отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей налоговых и других государственных органов.

Южно – американская модель объединяет национальные учетные системы стран Южной Америки. Использование этой модели базируется на общности языка и на общем историческом прошлом. Отличительная особенность модели учета заключается в следующем: при составлении финансовой отчетности учетные данные корректируются на темпы инфляции. Финансовая отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей государственных плановых органов.

В последние годы быстрое развитие получила так называемая *исламская модель* в странах Азии и Африки, исповедующих ислам. На ведение учета и

формирование финансовой отчетности сильное влияние оказывает религиозное мировоззрение.

Самой молодой моделью является трансконтинентальная модель, которая применяется в трансконтинентальных корпорациях, работающих на всех континентах в разных странах. Филиалы корпорации учитывают особенности ведения учета по месту их географического нахождения.

Различия национальных систем бухгалтерского учета вызваны объективными факторами:

- общая экономическая ситуация в стране;
- расстановка политических сил в обществе;
- пользователи финансовой информации и цели, которые они преследуют;
- влияние теоретических концепций бухгалтерского учета, доминирующих в стране;
- национальные исторические традиции.

Таблица 1

Сравнительная характеристика моделей национальных систем бухгалтерского учета

Англо-американская модель	Континентальная модель	Южно-американская модель
<ul style="list-style-type: none"> - отчетность ориентирована на нужды инвесторов и кредиторов компаний; - применяется профессиональное регулирование методологии бухгалтерского учета, а не государственная регламентация; - исчисление реального финансового результата деятельности предприятия имеет особую важность; - в странах развитого рынка ценных бумаг отмечается высокий профессионализм как бухгалтеров, так и пользователей учетной информации 	<ul style="list-style-type: none"> - отчетность ориентирована на удовлетворение потребностей налоговых органов и иных органов государственной власти; - бухгалтерский учет регламентируется законодательно, отличается высокой степенью влияния государства на учетную практику; - ориентация финансовой отчетности на потребности инвесторов не является приоритетной; - бизнес имеет тесные связи с банками 	<ul style="list-style-type: none"> - необходимость корректировки учетных данных на темпы инфляции; - в целом учет ориентирован на потребности государственных органов и контроль за исполнением налоговой политики

Необходимость и сущность международной стандартизации бухгалтерского учета.

Современные экономические отношения характеризуются глобализацией и интернационализацией. Это выражается в следующем:

- создание мировых рынков, выходящих за пределы национальных границ (товарные рынки, фондовые рынки, рынки капитала);
- возникновение предприятий со смешанным капиталом;
- привлечение иностранных инвестиций и кредитов;

- создание транснациональных корпораций.

В этих условиях огромное значение приобретает получение достоверной и понятной информации о деятельности предприятий.

Бухгалтерский учет называют языком бизнеса. Однако национальные системы учета различных стран имеют принципиальные различия.

Для получения «понятной» финансовой информации необходима *унификация* бухгалтерского учета, то есть установление единых (унифицированных) правил формирования бухгалтерской отчетности.

В настоящее время решение проблемы унификации бухгалтерского учета проводится с использованием двух подходов: *гармонизация и стандартизация*.

Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется, главным образом, в рамках Европейского сообщества (ЕС). Суть гармонизации: в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов её регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в странах – членах ЕС, то есть бухгалтерские стандарты стран – членов ЕС должны находиться в гармонии друг с другом. Работа в этом направлении ведется с 1961 г.

Идею стандартизации учетных процедур реализует Совет по международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО).

Суть подхода состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применимых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов.

На процесс унификации бухгалтерского учета большое влияние оказали:

- Общепринятые принципы бухгалтерского учета (ГААП) (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP);
- Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) (International Financial Reporting Standards – IFRS).

Общепринятые принципы бухгалтерского учета (ГААП) – это совокупность норм, регулирующих ведение финансового учета.

В настоящее время известны ГААП США и Великобритании.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это система стандартов (положений) о порядке составления и представления финансовой отчетности.

Цель МСФО состоит в координации учетных стандартов для того, чтобы свести к минимуму национальные различия финансовой отчетности и обеспечить сравнимость и надежность информации для принятия управленческих решений её пользователями.

Основные задачи МСФО формулируются следующим образом:

- 1) определить порядок подготовки и представления финансовой отчетности;
- 2) становить критерии признания отдельных объектов учета в финансовой отчетности;
- 3) классифицировать объекты учета;
- 4) унифицировать порядок отражения объектов учета в финансовой отчетности;

- 5) рекомендовать методы оценки объектов учета;
- 6) определить объем информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности.

Сегодня в мировой финансовой практике реализуются 3 сценария перехода на МСФО.

1. Слаборазвитые в экономическом отношении страны, у которых нет потенциала для разработки собственных стандартов учета, используют МСФО в качестве национальных стандартов (Грузия, Кипр, Кувейт, Латвия, Мальта, Пакистан, Тобаго, Таиланд, Хорватия).

2. Страны, у которых национальные стандарты основаны на МСФО (Бразилия, Индия, Ирландия, Литва, Мавритания, Мексика, Намибия, Нидерланды, Норвегия, Португалия, Сингапур, Словакия, Франция, Турция, Швейцария, Австралия, Дания, Италия, Швеция и др.).

Россия также использует МСФО в качестве основы для разработки национальных стандартов, внося в них изменения, обусловленные национальными особенностями (например, особенности налоговой системы).

До недавнего времени российские стандарты бухгалтерского учета сближались с международными, однако в настоящее время приняты законодательные акты, которые позволяют в России использовать международные стандарты.

Международные стандарты были введены на территории РФ Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. N 107 "Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации" (ред. от 27.01. 2012 г.).

С 1 января 2012 года обязаны составлять по правилам МСФО финансовую отчетность:

1) открытые акционерные общества (ОАО), у которых акции котируются на фондовых биржах;

2) компании, составляющие консолидированную (сводную) отчетность (страховые компании, кредитные организации).

3. Развитые в экономическом отношении страны, у которых уже есть собственные проверенные и работающие финансовые законы, просто приводят свои национальные стандарты в соответствие с международными стандартами.

Страны – члены ЕС перешли на МСФО, начиная с 2005 г. в части составления консолидированной отчетности компаний, акции которых котируются на фондовых биржах. Бухгалтерская отчетность юридических лиц составляется по-прежнему в соответствии с национальными стандартами. Но страны ЕС имеют право распространять действие МСФО на компании, не зарегистрированные на фондовых биржах.

Для компаний, акции которых котируются на американской фондовой бирже, финансовая отчетность готовится в соответствии с ГААП.

Порядок разработки и утверждения МСФО

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee) создан 29 июня 1973 г. представителями профессиональных бухгалтерских организаций из 10 крупнейших развитых стран мира: Австрия, Канада, Франция, Германия, Япония, Мексика, Голландия, Великобритания, Ирландия и США.

В 2001 г. Комитет был переименован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board).

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) – это независимая неправительственная организация. В соответствии с Уставом главная цель Совета - достижение единообразия учетных принципов для составления финансовой отчетности.

Совет выполняет следующие задачи:

- 1) разработка бухгалтерских стандартов, которые обеспечивают формирование качественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности;
- 2) распространение стандартов и обеспечение их единообразной интерпретации;
- 3) активная работа с национальными органами, устанавливающими национальные стандарты для достижения конвергенции, то есть сближения национальных стандартов с МСФО.

Совет по МСФО функционирует за счёт взносов профессиональных бухгалтерских организаций, благодаря финансовой поддержке со стороны различных компаний, финансовых институтов, бухгалтерских фирм. Кроме того, Совет получает доходы от своих публикаций.

На рис. 1 представлена структура Совета по МСФО.

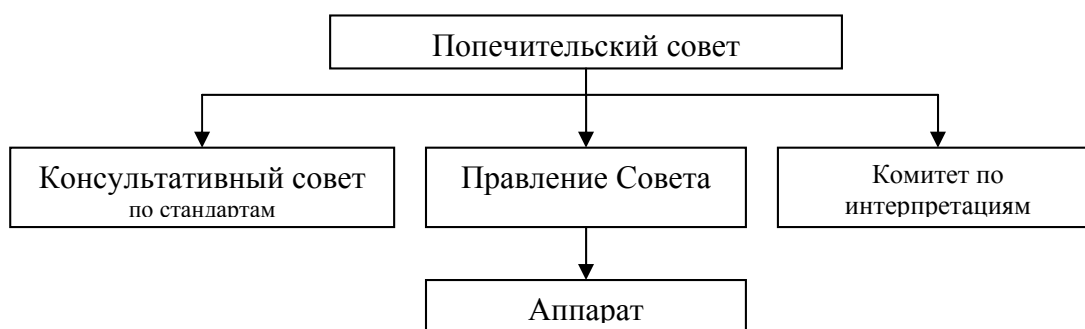


Рис. 1. Структура Совета по МСФО

Попечительский совет включает 19 членов. В состав попечителей входят представители разных регионов и различных видов бизнеса: 6 членов избираются от Северной Америки, 6 – от Европы, 4 – Азиатско-Тихоокеанский регион, 3 - из любого региона с целью установления общегеографического баланса. В настоящее время председателем Попечительского совета является представитель из США.

Попечительский совет непосредственно разработкой стандартов не занимается. Он выполняет следующие функции:

- 1) назначает членов правления Совета по МСФО, членов консультативного совета и комитета по интерпретациям;
- 2) проводит ежегодный анализ эффективности деятельности Совета по МСФО;
- 3) принимает бюджет Совета и обеспечивает его финансирование и др.

Правление Совета – это основной орган, занимающийся разработкой международных стандартов финансовой отчетности. Правление включает 14 членов, из них 12 человек работают на постоянной основе и 2 - на основе неполной занятости. Пять членов правления должны иметь практический опыт работы аудиторами, трое – опыт подготовки финансовых отчетов, трое – опыт пользования финансовыми отчетами и один человек должен иметь научную подготовку. Члены правления избираются на 5 лет.

Консультативный совет включает 45 человек, которые избираются на 3 года. Члены консультативного совета - это представители различных географических регионов и различных сфер бизнеса. Они принимают участие в обсуждении проектов стандартов с целью выражения мнений различных организаций.

Комитет по интерпретациям включает 12 экспертов в области бухгалтерского учета. Интерпретации дают однозначное толкование неясных положений стандартов. Комитет подготавливает интерпретации, далее правление совета утверждает их.

Штаб-квартира Совета по МСФО находится в Лондоне.

Процесс разработки МСФО включает следующие этапы:

Этап 1. Формирование подготовительного комитета и консультационной группы.

Правление Совета формирует подготовительный комитет и консультационную группу, которые должны представить экспертизы и рекомендации по спорным вопросам, возникающим в процессе подготовки стандартов

Этап 2. Разработка проекта основных принципов стандарта.

Правление Совета по МСФО разрабатывает и представляет на рассмотрение общественности проект основных принципов стандарта.

Этап 3. Разработка предварительного варианта стандарта.

Правление Совета по МСФО изучает полученные замечания и комментарии, разрабатывает и представляет на рассмотрение бухгалтерской общественности предварительный вариант стандарта.

Этап 4. Разработка окончательного варианта стандарта.

После изучения полученных замечаний и комментариев к предварительному варианту стандарта правление Совета по МСФО выпускает окончательный вариант международного стандарта финансовой отчетности.

Структура международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчетности регулируют формирование и представление финансовой отчетности, но не технику ведения бухгалтерского учета. С данным обстоятельством связаны изменения в названии самих МСФО.

Стандарты введены до 1 апреля 2001 г.	Стандарты введены после 1 апреля 2001 г.
International Accounting Standards (IAS) МСФО	International Financial Reporting Standards (IFRS) МСФО

МСФО имеют рекомендательный характер.

Каждый международный стандарт имеет порядковый номер и наименование. Элементы структуры стандарта представлены в табл. 2.

Таблица 2

Элементы структуры МСФО

Элементы структуры	Содержание элемента структуры
Цель	В этой части приводится краткое изложение учетной проблемы и раскрывается цель выпуска стандарта
Сфера применения	В этой части определяются: <ul style="list-style-type: none">- границы действия стандарта;- конкретные объекты учета;- условия, при которых стандарт не применяется
Определения	Даются понятия основных терминов, применяемых в тексте стандарта
Описание сущности	Эта часть стандарта наиболее емкая и обычно включает несколько разделов. Здесь излагаются условия признания объекта учета, основные правила его оценки, методы учета, способы отражения в отчетности и др.
Раскрытие информации	Обязательная часть стандарта. Приводятся объемы информации, обязательной для раскрытия в учетной политике и в пояснениях к финансовой отчетности
Дата вступления в силу	Указывается дата введения стандарта в действие
Приложения	Иногда стандарт имеет приложения, где приводятся формат форм, данные об опыте различных стран по данным вопросам, иная дополнительная информация

Состав и классификация МСФО

Составы (перечни) МСФО и соответствующих им ПБУ в российской практике бухгалтерского учета и отчетности представлены в Приложении 1.

Международные стандарты финансовой отчетности можно структурировать по ряду признаков. В табл. 3 представлена классификация стандартов по признаку раскрытия в них основных показателей форм финансовой отчетности.

Таблица 3

Модель классификации МСФО по признаку раскрытия в них основных показателей форм финансовой отчетности

МСФО				
стандарты финансовой отчетности	стандарты отчёта о финансовом положении	стандарты отчета о совокупном доходе	стандарты отчета о движении денежных средств	стандарты консолидированной отчетности
1	2	3	4	5
IAS 1 Представление финансовой отчетности	IAS 2 Запасы	IAS 11 Договоры на строительство	IAS 7 Отчет о движении денежных средств	IAS 24 Раскрытие информации о связанных сторонах
IAS 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки	IAS 16 Основные средства	IAS 12 Налоги на прибыль	IFRS 2 Платеж, основанный на акциях	IAS 27 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность
IAS 10 События после окончания отчетного периода	IAS 17 Аренда	IAS 18 Выручка		IAS 28 Инвестиции в ассоциированные предприятия
IAS 29 Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике	IAS 21 Влияние изменений обменных курсов валют	IAS 19 Вознаграждения работникам		IAS 31 Участие в совместном предпринимательстве
IAS 34 Промежуточная финансовая отчетность	IAS 32 Финансовые инструменты: представление информации	IAS 20 Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи		IFRS 3 Объединения бизнеса
IFRS 1 Первое применение МСФО	IAS 36 Обесценение активов	IAS 23 Затраты по займам		IFRS 8 Операционные сегменты
	IAS 37 Резервы, условные обязательства и условные активы	IAS 26 Учет и отчетность по пенсионным планам		IFRS 10 Консолидированная финансовая отчетность
	IAS 38 Нематериальные активы	IAS 33 Прибыль на акцию		IFRS 11 Совместная деятельность
	IAS 39 Финансовые инструменты: признание и оценка	IFRS 4 Договоры страхования		IFRS 12 Раскрытие информации об участии в других предприятиях
	IAS 40 Инвестиционное имущество			
	IAS 41 Сельское хозяйство			

Окончание таблицы 3

1	2	3	4	5
	IFRS 5 Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность			
	IFRS 6 Разведка и оценка запасов полезных ископаемых			
	IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации			
	IFRS 9 Финансовые инструменты.			
	IFRS 13 Оценка справедливой стоимости			

Основные отличия российских правил бухгалтерского учета и отчетности от международных стандартов финансовой отчетности

В России национальные бухгалтерские стандарты разрабатываются на основе МСФО. Вместе с тем, в них учитываются основные особенности национальной системы бухгалтерского учета. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) направлены, прежде всего, на конкретизацию положений федерального закона «О бухгалтерском учете».

Таблица 4

Основные отличия ПБУ от МСФО

Признак отличия	МСФО	ПБУ
1	2	3
Обязательность применения	Рекомендательный характер	Обязательный характер
Основные пользователи информации	Инвесторы	Регулирующие органы
Основные требования к финансовой отчетности	Объективное отражение деятельности фирмы	Соответствие действующим правилам и нормативным актам
Использование профессионального суждения при подготовке отчетности.	Допускается	Не допускается
Метод начислений (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности)	Признание в отчетном периоде всех доходов и расходов, относящихся к этому периоду	Признание в отчетном периоде расходов и доходов, подтвержденных первичными бухгалтерскими документами

Окончание таблицы 4

1	2	3
Требование осмотрительности	Большая готовность к учету расходов и пассивов, чем возможных доходов и активов	Требование провозглашено в ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», но часто не соблюдается по причине противодействия налоговых органов.
Требование приоритета экономического содержания перед юридической формой	Используется достаточно широко	Провозглашено в ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», но не используется в полной мере из-за отсутствия механизма реализации
Требование полноты	Финансовая отчетность должна включать все значительные показатели	Провозглашено в ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», но на практике не соблюдается

Требование приоритета экономического содержания перед юридической формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных займов не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Из перечисленных в таблице требований в отечественной практике особенно существенны нарушения *требования полноты*. Основная часть отчетной информации должна содержаться не в отчетных формах, а в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Особенно это касается данных согласно ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», 7/98 «События после отчетной даты», 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», 11/08 «Информация о связанных сторонах», 12/10 «Информация по сегментам», 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Нарушение требования полноты при составлении бухгалтерской отчетности существенно снижает её значимость для внешних пользователей.

Глава 2. Основы финансовой отчетности

Пользователи финансовой отчетности и их информационные потребности

Пользователями финансовой отчетности являются:

1. Инвесторы, которые являются поставщиками рискованного капитала для компаний. Им нужна информация, которая позволяет оценить риск инвестиций

и доходы от них. Акционеры также являются инвесторами компаний, и они заинтересованы в информации, которая позволяет оценить способность компании выплачивать дивиденды на вложенный капитал.

2. Работники и их представители (профсоюзы).

Заинтересованы в информации о стабильности и прибыльности своих работодателей, способности предприятия гарантировать оплату труда, пенсии, сохранение рабочих мест.

3. Заимодавцы (кредиторы).

Заинтересованы в информации, которая позволяет оценить риски в отношении возврата займов (кредитов) и выплаты причитающихся процентов.

4. Поставщики и прочие торговые кредиторы.

Заинтересованы в информации, которая позволяет определить, будет ли в срок погашена задолженность перед ними.

5. Покупатели.

Заинтересованы в информации о продолжении деятельности предприятия в обозримом будущем, особенно, когда имеют с ним долгосрочные отношения или зависят от него.

6. Правительства и их органы.

Заинтересованы в информации, необходимой для осуществления своих функций (распределение ресурсов, регулирование народного хозяйства, разработка и реализация налоговой политики, ведение статистического учета).

7. Общество.

Необходима информация о тенденциях и изменениях в финансовом состоянии предприятия, о роли и вкладе предприятия в повышение благосостояния общества (через уплату налогов, увеличение количества рабочих мест).

Назначение, статус и сфера применения Принципов составления и представления финансовой отчетности.

В систему МСФО включаются следующие документы:

- 1) Принципы составления и представления финансовой отчетности (далее - Принципы);
- 2) Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО: IAS, IFRS);
- 3) Интерпретации, выпускаемые Комитетом по интерпретациям в составе Совета по МСФО (ПКИ: SIC, IFRIC);
- 4) на уровне конкретного предприятия учет регулируется Учетной политикой, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

В Принципах излагаются положения, лежащие в основе составления и представления финансовой отчетности для пользователей.

Назначение Принципов состоит в следующем:

- 1) помощь правлению Совета по МСФО в разработке будущих международных стандартов и в пересмотре действующих стандартов;
- 2) оказание помощи национальным органам в разработке национальных стандартов;

3) оказание помощи составителям финансовой отчетности в применении МСФО;

4) оказание помощи аудиторам в формировании мнения о соответствии или несоответствии финансовой отчетности правилам МСФО;

5) оказание помощи пользователям финансовой отчетности в понимании (интерпретировании) информации, содержащейся в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Принципы, как документ системы МСФО, не являются международным стандартом финансовой отчетности и не подменяют какой-либо международный стандарт. Принципы и международные стандарты используются параллельно. Если Принципы вступают в противоречие с каким-либо международным стандартом, то требования стандарта имеют приоритет перед требованиями Принципов.

В Принципах рассматриваются следующие положения:

- 1) цель финансовой отчетности;
- 2) основные принципы (допущения) формирования финансовой отчетности;
- 3) качественные характеристики, определяющие полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности;
- 4) определение, порядок признания и оценки элементов финансовой отчетности;
- 5) понятия капитала и концепции поддержания капитала.

Принципы применимы как к индивидуальной, так и консолидированной отчетности. Принципы применимы к финансовой отчетности промышленных, торговых и иных коммерческих компаний, причем как государственного, так и частного сектора.

Цель и основные принципы (допущения) формирования финансовой отчетности

Цель составления финансовой отчетности заключается в предоставлении информации о финансовом положении предприятия, о результатах деятельности и изменениях в финансовом положении предприятия. Эта информация необходима широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений.

Финансовая отчетность – это структурированное представление информации о финансовом положении и операциях, осуществлённых предприятием за отчетный период.

Финансовая отчетность формируется на основе двух принципов (допущений):

- метод начисления (в российской системе бухгалтерского учета аналогично допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности);
- допущение непрерывности деятельности.

Согласно *методу начисления* результаты хозяйственных операций (доходы, расходы) признаются в том периоде, когда они возникают,

независимо от периода получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Соответственно, результаты хозяйственных операций включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым они относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем и о ресурсах, которые будут получены в будущем.

Суть **допущения непрерывности** деятельности состоит в том, что финансовая отчетность составляется на основе допущения, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что у компании нет намерения или необходимости в ликвидации или в существенном сокращении масштабов деятельности. Данный принцип отражает довольно жесткий закон бизнеса, согласно которому компания после регистрации и начала хозяйственной деятельности не может приостанавливать свою деятельность.

Качественные характеристики полезности информации финансовой отчетности

В целях полезности для пользователей информация в финансовой отчетности должна обладать рядом качественных характеристик.

Представление информации в финансовой отчетности характеризуют такие качественные характеристики, как понятность и сопоставимость.

Содержание информации в финансовой отчетности характеризуют качественные характеристики - уместность и надежность.

Понятность (understandability). Основным качеством информации, представляемой в финансовой отчетности, является ее доступность для понимания пользователем. Предполагается, что для этого пользователи должны иметь достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности и бухгалтерского учета.

Сопоставимость (comparability). Информация должна быть представлена так, чтобы пользователи имели возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за различные периоды и сравнивать финансовую отчетность разных компаний.

Уместность (relevance). Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать, или исправлять их прошлые оценки.

Надежность (reliability) - это комплексная характеристика, раскрывающаяся через 6 требований к информации:

- **правдивость** – информация, представляемая в финансовой отчетности, должна правдиво отражать хозяйственные операции и другие события, имевшие место в течение отчетного периода;
- **нейтральность** – независимость представления финансовой

информации от интересов каких-либо лиц или группы лиц, финансовая информация должна беспристрастно отражать хозяйственную деятельность предприятия;

- **преобладание экономической сущности над юридической формой** - означает, что при отражении хозяйственных операций в финансовой отчетности следует обязательно учитывать их экономическую сущность, например, в пояснительных примечаниях;

- **осмотрительность** – означает определенную степень осторожности при формировании суждений о фактах и событиях, особенно в условиях неопределенности;

- **полнота** - означает, что финансовая отчетность и примечания к ней включают всю существенную информацию для пользователей;

- **существенность** – информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения.

Элементы финансовой отчетности

Элементы финансовой отчетности – это статьи финансовых отчетов, характеризующих финансовое положение и финансовые результаты деятельности компании.

Элементы финансовой отчетности подразделяются на 2 группы:

1) элементы, характеризующие финансовое положение:

- активы (А);
- обязательства (О);
- капитал (К);

2) элементы, характеризующие финансовые результаты:

- доходы (Д);
- расходы (Р).

Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых ожидается экономическая выгода в будущем. Контроль ресурса означает, что компания способна контролировать будущие экономические выгоды от использования ресурса либо физическими мерами, либо правовыми способами (через суд).

Обязательства – это текущая задолженность компании, возникающая в результате событий прошлых периодов. Уменьшение текущей задолженности достигается уменьшением ресурсов.

Капитал представляет часть активов компании, которая остается после вычета всех обязательств. Капитал включает следующие элементы:

- акционерный (уставный) капитал;
- нераспределенная прибыль;
- резервы, формируемые за счет нераспределенной прибыли;
- резервы, представляющие собой корректировки для обеспечения поддержания капитала.

Эти три элемента связаны основным балансовым уравнением: $A = K + O$. Данное уравнение лежит в основе составления отчета о финансовом положении (бухгалтерского баланса).

Доходы представляют собой приращение (увеличение) экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств. Приращение экономических выгод выражается в увеличении капитала компании, не связанного с вкладами акционеров.

Доходы подразделяются на 2 группы:

- 1) доходы от обычной деятельности (выручка от продажи). Это доходы от продажи продуктов труда, получение процентов, дивидендов, арендной платы;
- 2) прочие доходы – это нерегулярные случайные доходы (доходы от продажи основных средств, запасов, положительная курсовая разница, получение штрафов).

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств. Уменьшение экономических выгод ведет к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между акционерами.

Расходы делятся на 2 группы:

- 1) расходы от обычной деятельности (заработная плата персонала, амортизация, затраты на сырье и материалы и т. д.)
- 2) убытки, которые могут возникать или отсутствовать в процессе деятельности компании (отрицательная курсовая разница, штрафы уплаченные, убытки от реализации активов, ущерб от стихийных бедствий и т. д.)

Между элементами финансовой отчетности существует взаимосвязь:

$A=O+K$, где K – собственный капитал.

$K=AK+НП$, где AK – акционерный капитал; $НП$ – нераспределенная прибыль.

$НП=НП_{пр}+П_{тек}$, где $НП_{пр}$ – нераспределенная прибыль прошлых лет; $П_{тек}$ – текущая прибыль отчетного периода; $П=Д - Р$, где $Д$ – доходы отчетного периода; $Р$ – расходы отчетного периода.

$П_{тек}$, $Д$, $Р$ - это элементы отчета о совокупном доходе (отчета о финансовых результатах).

$A=O+AK+НП_{пр}+Д- Р$

Таким образом, элементы двух форм отчетности (отчет о финансовом положении и отчет о совокупном доходе) связаны между собой.

Признание и оценка элементов финансовой отчетности

Признание – это процесс включения в финансовую отчетность объекта учета, который подходит под определение одного из элементов финансовой отчетности.

Элементы финансовой отчетности признаются, если отвечают следующим условиям:

- 1) существует вероятность, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с этим объектом, будет получена компанией;
- 2) объект имеет стоимость (оценку), которая может быть надежно измерена.

Оценка представляет собой процесс определения денежной суммы, по которой элементы финансовой отчетности признаются в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе. В финансовой отчетности используются следующие оценки:

- **первоначальная (историческая) стоимость** учитывается как сумма уплаченных за *актив* денежных средств или их эквивалентов. *Обязательства* учитываются по сумме денежных средств, полученных в обмен на долговое обязательство;

- **текущая стоимость**. *Активы* учитываются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена за приобретение аналогичного актива в современных условиях. *Обязательства* учитываются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для их погашения на дату отчета;

- **справедливая стоимость**. *Активы* учитываются по сумме денежных средств или их эквивалентов, на которые можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными и желающими совершения сделки независимыми сторонами. *Обязательства* учитываются по денежной сумме, за которую можно погасить обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными независимыми сторонами;

- **приведенная или текущая дисконтированная стоимость (ТДС)**. Для *активов* ТДС рассчитывается как будущее чистое поступление денежных средств, которое будет создаваться данным активом при нормальных условиях функционирования бизнеса. ТДС для *обязательств* рассчитывается как будущее чистое выбытие денежных средств, которое потребуется для погашения обязательства при нормальном функционировании бизнеса.

Концепции капитала и поддержания капитала

В Принципах составления и представления финансовой отчетности рассматриваются 2 концепции капитала:

- финансовая;
- физическая или натуральная.

Большинство компаний при составлении финансовой отчетности используют финансовую концепцию капитала. Суть финансовой концепции –

финансовый капитал представляет собой инвестированные средства в деятельность компании, его можно измерить как чистые активы компании.

Физический или натуральный капитал рассматривается как производственная мощность компании. Физический капитал определяется объемом выпущенной продукции.

При выборе концепции капитала компания должна ориентироваться на потребности пользователей финансовой отчетности.

Концепция финансового капитала применяется в том случае, если пользователей интересует воспроизводство деятельности компании.

Выбор концепции капитала отражает цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли. Выбранная концепция капитала определяет выбор концепции поддержания капитала.

Концепция поддержания финансового капитала. Согласно этой концепции, прибыль считается полученной, если денежная сумма чистых активов в конце периода превышает денежную сумму чистых активов в начале периода.

$$\Delta\text{ЧА}=\Delta\text{П}=\Delta\text{К}, \text{ где}$$

$\Delta\text{ЧА}$ – прирост чистых активов за период;

$\Delta\text{П}$ – прирост прибыли;

$\Delta\text{К}$ – прирост (сумма поддержания) капитала.

Поддержание финансового капитала можно измерить в денежных единицах. Размер капитала зависит от оценки активов и обязательств. Переоценка активов и обязательств влияет на величину капитала. Тогда доходы и расходы, возникающие в результате переоценки, не рассматриваются как элементы финансовой отчетности, эти доходы и расходы принимаются как корректировки, необходимые для поддержания капитала, или как резервы переоценки.

Концепция поддержания физического капитала. Прибыль считается заработанной, если физическая производительность предприятия в конце периода превышает физическую производительность в начале периода. В этом случае компания оценивает свои активы по текущей стоимости, все изменения цен считаются корректировками к стоимости капитала и включаются в капитал. Прибыль компании при этом не увеличивается.

Выбранная концепция фиксируется в учетной политике.

Глава 3. Содержание и порядок представления финансовой отчетности

3.1. Назначение, содержание и сфера применения МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

IAS 1 «Представление финансовой отчетности» раскрывает теоретические и методологические основы формирования финансовой отчетности. Этот стандарт углубляет и развивает Принципы составления и представления финансовой отчетности.

Содержание IAS 1:

- 1) комплект финансовой отчетности;
- 2) рекомендации по структуре финансовых отчетов;
- 3) минимальные требования к содержанию финансовых отчетов.

Сфера применения – IAS 1 применяется:

- 1) при формировании финансовой отчетности всех коммерческих компаний (торговых, производственных и иных коммерческих компаний, включая кредитные организации и страховые компании);
- 2) к финансовой отчетности отдельных компаний и к консолидированной финансовой отчетности;
- 3) к финансовой отчетности компаний как частного, так и государственного сектора.

Финансовая отчетность – это структурированное представление информации о финансовом положении, операциях и результатах деятельности компании.

Цель финансовой отчетности – раскрытие информации об активах, обязательствах, капитале, доходах, расходах и финансовых результатах деятельности компании.

Данная информация должна быть полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений. Финансовая отчетность характеризует также качество менеджмента компаний, т.е. результаты управления ресурсами (активами).

Ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности несет управляющий орган предприятия (совет директоров, администрация).

IAS 1 определяет полный комплект финансовой отчетности:

- 1) отчет о финансовом положении;
- 2) отчет о совокупном доходе (отчет о прибыли и убытке);
- 3) отчет об изменении в капитале;
- 4) отчет о движении денежных средств;
- 5) примечания к финансовой отчетности.

Кроме перечисленных обязательных отчетов, в состав финансовой отчетности рекомендуется включать аудиторское заключение и финансовые обзоры руководства.

Примечания к финансовой отчетности – это наиболее объемная часть финансовой отчетности.

В мировой практике МСФО получили авторитет и широкое признание именно за счет представления полезной и детальной информации в составе финансовой отчетности.

В финансовый обзор руководство компании может включать разделы:

- обзор основных факторов, влияющих на финансовые результаты деятельности;
- источники финансирования деятельности компании;
- стратегия предприятия;

- политика управления рисками;
- инвестиционная политика;
- политика выплаты дивидендов и др.

В соответствии с IAS 1 при составлении финансовой отчетности необходимо соблюдение 8 параметров (принципов):

1) *соответствие МСФО* – в финансовой отчетности должно быть заявлено, что данная финансовая отчетность соответствует всем международным стандартам и интерпретациям и Принципам представления и составления финансовой отчетности. Если имеется отступление от МСФО, то в Примечаниях оно должно быть указано и обосновано;

2) *учетная политика компании должна обеспечивать соответствие финансовой отчетности требованиям международных стандартов и интерпретациям.*

Учетная политика – это конкретные принципы, условия, правила, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности;

3) *допущение непрерывности деятельности компании.* Если руководству известно о существующих неопределенностях, возникающих после отчетной даты, то эти неопределенности должны быть раскрыты в Примечаниях к финансовой отчетности;

4) *метод начисления.* Согласно методу начисления результаты хозяйственных операций признаются в том периоде, когда они возникают, независимо от периода получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов;

5) *последовательность представления* – представление и классификация статей в финансовой отчетности должны сохраняться от одного периода к следующему. Изменение в представлении статей возможно, если это требуется конкретным стандартом или интерпретацией;

6) *существенность и агрегирование* – каждая существенная статья в финансовых отчетах должна представляться отдельно. Несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения и включаться в позицию «прочие»;

7) *запрет на зачет* – в финансовых отчетах необходимо обеспечить раздельное признание активов и обязательств, доходов и расходов. Исключения возможны, если это допускается соответствующим стандартом;

8) *обеспечение сопоставимости информации* – по всем показателям, содержащимся в финансовых отчетах необходимо привести сопоставимую информацию в отношении предшествующего периода. Если это требование не соблюдено, то в Примечаниях к финансовой отчетности этот факт и причина его возникновения должны быть раскрыты.

IAS 1 не представляет форматы финансовых отчетов. Он представляет минимальный перечень статей, которые заслуживают обязательного представления.

Заголовок отчета, составленного по МСФО, содержит следующую информацию:

- название предприятия;
- название публикуемого отчета;
- дата, на которую представляется отчетность, или период;
- единица измерения денежных величин.

Финансовая отчетность должна представляться ежегодно. Отчетным периодом является календарный год и отчетной датой является 31 декабря. Предприятие должно представить финансовую отчетность в течение 6 месяцев после отчетной даты.

Отчет о финансовом положении

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» не выдвигает жёстких требований к форме отчета.

Отчет о финансовом положении должен, по меньшей мере, включать статьи, представляющие следующие суммы:

- 1) основные средства;
- 2) инвестиционное имущество;
- 3) нематериальные активы;
- 4) финансовые активы;
- 5) инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;
- 6) биологические активы;
- 7) запасы;
- 8) торговая и прочая дебиторская задолженность;
- 9) денежные средства и их эквиваленты;
- 10) активы, предназначенные для продажи (в соответствии с МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность");
- 11) торговая и прочая кредиторская задолженность;
- 12) резервы;
- 13) финансовые обязательства;
- 14) обязательства и активы по текущему налогу, как определено в МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль";
- 15) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы;
- 16) обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемые как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- 17) неконтролирующие доли, представленные в составе капитала;
- 18) выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия.

Перечисленные статьи отчета о финансовом положении называются линейными. По решению составителей финансовой отчетности перечень линейных статей может быть расширен. Информация в отчёте, как и в отчетности в целом, должна представляться как минимум за 2 периода.

Пояснения к статьям баланса:

Инвестиционное имущество – это недвижимость (земля, здания), предназначенная для получения арендной платы (операционная аренда) и (или) доходов от прироста стоимости капитала. Аналог в РСБУ – статья в бухгалтерском балансе «Доходные вложения в материальные ценности».

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

Торговая дебиторская задолженность – задолженность покупателей перед компанией.

Денежные средства – деньги в кассе и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств – краткосрочные (не более трёх месяцев до даты погашения) высоколиквидные инвестиции, которые легко обратить в денежные средства.

Торговая и прочая кредиторская задолженность – часть обязательств компании, возникших в результате договорных отношений, которые требуют уплаты денежных средств или передачи иных активов. В состав этой линейной статьи входят:

- кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам;
- задолженность по векселям выданным;
- кредиторская задолженность по авансам полученным.

Неконтролирующие доли, представленные в составе капитала (доля меньшинства) – часть акционерного капитала дочерних компаний, не принадлежащая материнской компании. Эта статья появляется в консолидированном отчёте о финансовом положении. МСФО требуют отражать долю меньшинства отдельно от обязательств и капитала материнской компании.

Выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия, включает:

- акционерный капитал, представляющий собой номинальную (объявленную) стоимость привилегированных и обыкновенных акций;
- эмиссионный доход;
- резервы переоценки;
- резервы, созданные за счёт нераспределенной прибыли;
- нераспределённая прибыль.

В соответствии с МСФО предприятию разрешается выбор формы отчёта о финансовом положении в *виде горизонтального* или *вертикального баланса*.

Основное балансовое уравнение горизонтального баланса:

$$A = O + K,$$

где А – активы; О – обязательства; К – собственный капитал.

Статьи баланса, сгруппированные таким образом, носят название «балансовый» формат. Российская форма бухгалтерского баланса соответствует горизонтальной модели балансового отчета. Данную форму применяют и в других странах, например, в Германии и Франции.

В горизонтальной модели линейные статьи баланса располагаются в порядке возрастания ликвидности (табл. 5).

Таблица 5

Отчёт о финансовом положении (горизонтальная модель)

Наименование разделов и статей	На 31.12.2012	На 01.01.2012
АКТИВЫ		
Долгосрочные активы		
Краткосрочные активы		
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал и резервы		
Долгосрочные обязательства		
Краткосрочные обязательства		

Модель горизонтального балансового отчёта приведена в Приложении 3.

Основное балансовое уравнение вертикального баланса:

$$A - O = K$$

Статьи баланса, сгруппированные таким образом, носят название «капитальный» формат. В вертикальной модели линейные статьи баланса обычно располагаются в порядке убывания ликвидности (табл. 6).

Таблица 6

Отчёт о финансовом положении (вертикальная модель)

Наименование разделов и статей	На 31.12.2012	На 01.01.2012
АКТИВЫ		
Краткосрочные активы		
Долгосрочные активы		
ПАССИВЫ		
Краткосрочные обязательства		
Долгосрочные обязательства		
Собственный капитал		

МСФО требуют детального представления информации, содержащейся в отчёте о финансовом положении. Степень детализации определяется компанией. Возможно 2 подхода:

- 1) линейные статьи могут разбиваться на подклассы (статьи) с представлением соответствующей информации в отчёте;
- 2) чаще детальные расшифровки каждой линейной статьи приводятся в примечаниях к финансовой отчётности.

В отчёте о финансовом положении статьи активов и обязательств группируются в зависимости от срока, подразделяясь на краткосрочные и долгосрочные.

Краткосрочные (оборотные) активы – это активы, удовлетворяющие одному из следующих условий:

- 1) они предназначены для продажи или использования в течение 12 месяцев после отчётной даты;
- 2) активы в виде денежных средств или их эквивалентов не имеют временных ограничений на использование.

Остальные активы идентифицируются как долгосрочные (внеоборотные).

Краткосрочные обязательства – это задолженность предприятия, которую предполагается погасить в течение 12 месяцев после окончания отчётного периода.

Предприятие должно классифицировать все прочие обязательства как долгосрочные.

Подразделение статей отчёта о финансовом положении на краткосрочные и долгосрочные имеет важное значение при оценке инвестиционной привлекательности предприятия. Данная классификация статей отчёта оказывает непосредственное влияние на значение показателей ликвидности.

Если по мнению отчитывающегося предприятия деление отчётных статей по временному признаку нецелесообразно, то активы и обязательства представляются в отчете в порядке их ликвидности. Независимо от принятого решения суммы по статьям активов и обязательств, погашение или возмещение которых ожидается до и после 12 месяцев, учитываются отдельно.

Отчёт о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

Отчёт о совокупном доходе должен представлять данные:

- о прибыли или убытке;
- о прочем совокупном доходе;
- о совокупном доходе за отчётный период, отражающем общее значение прибыли и убытка и прочего совокупного дохода.

Если предприятие представляет отдельный отчет о прибыли или убытке, то в этом случае оно не представляет раздел прибыли или убытка в отчете о совокупном доходе.

Отчёт о совокупном доходе должен включать как минимум следующие статьи:

1. Выручка.
2. Доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия.
3. Расходы на финансирование.
4. Расходы по налогам.
5. Сумма прибыли или убытка, возникающая в результате прекращенной деятельности.
6. Сумма прибыли или убытка признанных в результате измерения по справедливой стоимости или в результате выбытия активов.
7. Прибыль или убыток.
8. Каждый компонент прочего совокупного дохода.

По статье «Выручка» отражаются доходы, полученные от продажи продукции и товаров, предоставления услуг и другие доходы, возникающие в процессе основной деятельности предприятия. Порядок признания выручки регулируется МСФО (IAS) «Выручка».

Статья «Расходы на финансирование» отражает расходы предприятия, связанные с привлечением заёмных средств, например, кредитов и займов.

Если предприятие имеет инвестиции в ассоциированные предприятия или в совместную деятельность, то в отчёте показывается доля прибыли (убытка),

учитываемой по методу долевого участия.

Прибыль до налогообложения представляет собой разницу между доходами и расходами до начисления расходов по налогу на прибыль. Расходы по налогу на прибыль признаются в отчёте о прибыли или убытке в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Если компания имеет дочерние предприятия, то в консолидированном отчёте о прибыли или убытке показывается доля прибыли дочерних предприятий по статье «Неконтролируемая доля» (доля меньшинства).

Кроме представленного перечня статей, МСФО 1 «Представление финансовой отчётности» требует раскрытия в отчёте о совокупном доходе или в примечаниях к финансовой отчётности информации о суммах распределяемых дивидендов, а также сведений о размере дивидендов на акцию за отчётный период.

Для предоставления пользователям возможности качественного анализа доходов и расходов предприятия информация может раскрываться одним из двух методов:

- 1) по видам затрат;
- 2) по функциональному назначению затрат.

В основе метода «по видам затрат» лежит экономическое содержание расходов по обычной (операционной) деятельности. Эта классификация напоминает принятое в российской практике деление затрат по экономическим элементам. В табл. 7 представлен формат отчёта о совокупном доходе, где расходы классифицируются по характеру затрат.

Таблица 7

Отчёт о совокупном доходе (метод «по характеру затрат»)

Статьи	Отчётный год	Предыдущий год
Выручка		
Прочие доходы		
Изменения в запасах готовой продукции и незавершённого производства		
Использованное сырьё и расходные материалы		
Расходы на вознаграждение работникам		
Расходы на амортизацию		
Прочие расходы		
Затраты на финансирование		
Доход от ассоциированных компаний		
Прибыль до налогов		
Отчисление на налоги на прибыль		
Прибыль после вычета налогов		
Участие в прибыли:		
- прибыль, причитающаяся акционерной компании;		
- неконтролируемая доля (доля меньшинства)		

В методе «по функциональному назначению затрат» или методе «себестоимости продаж» используется классификация расходов в соответствии с их функцией в составе себестоимости продаж (табл. 8).

Таблица 8

Отчёт о совокупном доходе (метод «по функции затрат»)

Статьи	Отчётный год	Предыдущий год
Выручка		
Себестоимость продаж		
Валовая прибыль		
Коммерческие расходы		
Административные расходы		
Прибыль от продаж		
Прочие доходы		
Прочие расходы		
Прочие расходы, не связанные с переработкой активов		
Расходы на финансирование		
Доход от ассоциированных компаний		
Прибыль до вычета налогов		
Отчисление на налоги на прибыль		
Прибыль после вычета налогов		
Участие в прибыли:		
- прибыль, причитающаяся акционерной компании;		
- неконтролируемая доля (доля меньшинства)		

Выбор между методами «по функции затрат» и «по характеру затрат» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера предприятия. Метод «по характеру затрат» чаще применяют небольшие предприятия. Метод прост в применении, поскольку расходы учитываются в целом по предприятию – без распределения по различному назначению внутри предприятия. В отчёте «по характеру затрат» имеется статья «Изменение стоимости запасов готовой продукции и незавершённого производства». Уменьшение этой статьи в отчётном периоде означает списание запасов в расход и увеличение производства, и наоборот, увеличение статьи свидетельствует о снижении производства готовой продукции.

В российской бухгалтерской практике используется классификация затрат по функциональному назначению.

3.2. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчётность»

Составление и представление промежуточной отчётности является необязательным. Однако если у предприятия имеется такая необходимость, то следует руководствоваться МСФО 34 «Промежуточная финансовая

отчётность». Данный стандарт применяется в том случае, если предприятие публикует промежуточную финансовую отчётность в соответствии с МСФО.

МСФО 34 не содержит указаний на то, какие именно предприятия должны публиковать финансовую отчетность и с какой периодичностью. Эти вопросы относятся к компетенции национальных правительств, организаций, регулирующих обращение ценных бумаг, фондовых бирж, органов, устанавливающих правила бухгалтерского учёта.

Цель МСФО 34 заключается в следующем:

- определение минимального содержания промежуточной финансовой отчётности;

- установление принципов для признания и оценки активов и обязательств в промежуточной финансовой отчётности.

При составлении промежуточной финансовой отчётности предприятие должно применять ту же учётную политику, что и для составления годовой финансовой отчётности.

Промежуточная финансовая отчётность – это финансовая отчётность, содержащая полный комплект финансовой отчётности в соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчётности» или набор сокращённых финансовых отчётных форм за промежуточный период.

Промежуточный период – это отчётный период, продолжительность которого меньше, чем полный финансовый год. Периодичность промежуточной отчётности может быть квартальной и полугодовой.

Руководство предприятия может принять решение о представлении промежуточной финансовой отчётности в полном комплекте согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчётности», то есть:

- отчёт о финансовом положении;
- отчёт о совокупном доходе;
- отчёт об изменениях в капитале;
- отчёт о движении денежных средств;
- учётная политика и пояснительные примечания.

В то же время согласно МСФО 34 предприятие в промежуточной финансовой отчётности должно представлять информацию в меньшем объёме, чем в годовой финансовой отчётности, то есть так называемые сжатые финансовые отчёты и выборочные примечания к финансовой отчётности.

Промежуточная отчётность должна включать полные или сжатые отчётные формы за следующие периоды:

- 1) *отчёт о финансовом положении* – по состоянию на конец текущего промежуточного периода и сопоставимый отчёт о финансовом положении – по состоянию на конец предшествующего финансового года;
- 2) *отчёт о совокупном доходе* – за текущий промежуточный период и нарастающим итогом – с начала текущего финансового года до текущей отчётной даты и отчёты о совокупном доходе за сопоставимые промежуточные периоды предшествующего финансового года (текущие

- и с начала года);
- 3) *отчёт об изменениях в капитале* – нарастающим итогом с начала текущего финансового года до текущей отчётной даты и сопоставимый отчёт за аналогичный промежуточный период предшествующего финансового года;
 - 4) *отчёт о движении денежных средств* – нарастающим итогом с начала текущего финансового года до текущей отчётной даты и сопоставимый отчёт за аналогичный промежуточный период предшествующего финансового года.

Пример 1. Предприятие публикует промежуточную финансовую отчётность ежеквартально. Квартальная финансовая отчётность за 2-й квартал 2012 г. включает компоненты:

Компоненты промежуточной отчётности	Даты (периоды) представления компонента промежуточной отчётности	
Отчёт о финансовом положении	На 30.06.2012	На 31.12.2011
Отчёт о совокупном доходе	За 01.04. – 30.06.2012	За 01.04.- 30.06.2011
Отчёт о совокупном доходе	За 01.01. – 30.06.2012	За 01.01. – 30.06.2011
Отчёт об изменениях в капитале	За 01.01. – 30.06.2012	За 01.01. – 30.06.2011
Отчёт о движении денежных средств	За 01.01. – 30.06.2012	За 01.01. – 30.06.2011

Пример 2. Предприятие публикует промежуточную финансовую отчётность каждые полгода. Финансовая отчётность предприятия за 1-ю половину 2012 г. должна включать компоненты:

Компоненты промежуточной отчётности	Даты (периоды) представления компонента промежуточной отчётности	
Отчёт о финансовом положении	На 30.06.2012	На 31.12.2011
Отчёт о совокупном доходе	За 01.01. – 30.06.2012	За 01.01. – 30.06.2011
Отчёт об изменениях в капитале	За 01.01. – 30.06.2012	За 01.01. – 30.06.2011
Отчёт о движении денежных средств	За 01.01. – 30.06.2012	За 01.01. – 30.06.2011

В случае, если предприятие публикует в составе промежуточной отчётности полный комплект финансовой отчётности, то форма и содержание компонентов отчётности должны соответствовать требованиям МСФО 1 «Представление финансовой отчётности».

Если предприятие публикует краткий комплект отчётности, то в сокращённых (сжатых) отчётных формах как минимум должны повторяться

все заголовки и промежуточные итоговые показатели, отражённые в самой последней годовой отчётности.

Если последняя годовая отчётность была консолидированной, то промежуточная отчетность также должна быть консолидированной.

3.3. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчётности»

Данный стандарт применяется в тех случаях, когда предприятие переходит на подготовку своей отчётности в соответствии с МСФО впервые. Цель IFRS 1 состоит в том, чтобы обеспечить предоставление предприятием в первой подготовленной в соответствии с МСФО отчётности, а также в его промежуточных финансовых отчётах информации, которая должна быть прозрачна для пользователей, а поэтому обязана отражать сравнения по всем представленным в отчётности периодам.

Основное требование стандарта заключается в том, что при переходе на МСФО предприятие должно подготовить начальный бухгалтерский баланс по международным стандартам. Именно он будет являться отправной точкой для подготовки отчётности в соответствии с МСФО.

Пример. Предприятие приняло решение о переходе на МСФО при формировании финансовой отчётности по состоянию на 31.12.2010 г. Сравнительные данные предприятие представляет за 1 год. В этом случае датой перехода на МСФО будет 01.01.2009 г., а отчётной датой – 31.12.2010 г.

Согласно требованиям IFRS 1 предприятие должно:

- признать все активы и обязательства, признание которых требуют МСФО;
- не признавать статьи баланса как активы или обязательства, если МСФО не разрешают такое признание;
- переклассифицировать те статьи, которые были признаны в соответствии с применявшимися прежде национальными правилами учёта как активы, обязательства или собственный капитал;
- произвести оценку всех признанных активов и обязательств в соответствии с МСФО.

Для исполнения данных требований предприятие обязано использовать одну и ту же учётную политику в своём начальном бухгалтерском балансе по международным стандартам и во всех периодах, представленных в первой финансовой отчётности по МСФО.

В примечаниях IFRS 1 требует от предприятия раскрывать данные, поясняющие как переход от прежних национальных правил учёта к МСФО повлиял на отчёт о финансовом положении, отчёт о совокупном доходе и на отчёт о движении денежных средств.

Глава 4. Стандарты, устанавливающие порядок учёта активов

4.1. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

Понятие и классификация основных средств. Порядок признания и первоначальная оценка основных средств.

Порядок учета основных средств регулирует МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Ключевыми вопросами учета основных средств являются:

- момент признания;
- определение балансовой стоимости;
- определение амортизационных отчислений.

МСФО 16 не применяется к учету следующих активов:

- биологические активы сельскохозяйственного назначения (учет регулирует МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- основные средства, приобретаемые в ходе объединения бизнеса (учет регулирует МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»);
- недвижимость, приобретаемая с целью сдачи в операционную аренду или увеличения её стоимости в будущем (учет регулирует МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость»).

Основные средства – это материальные активы, которые:

- 1) используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей;
- 2) предполагается их использование в течение более чем одного периода.

Объект основных средств должен признаваться в качестве актива, когда соблюдаются условия:

1) существует вероятность, что будущие экономические выгоды от данного актива поступят в компанию (например, поступит выручка от продажи продукции, созданной данным активом);

2) себестоимость актива может быть надежно оценена (например, имеется счет поставщика).

При раскрытии информации в финансовой отчетности, в случае переоценки или для других целей основные средства подлежат разделению на группы.

Группа (или вид) основных средств – это объединение активов, одинаковых по содержанию и характеру их использования в процессе деятельности компании.

Группы основных средств:

- 1) земельные участки;
- 2) здания;
- 3) оборудование;
- 4) водные суда;
- 5) самолеты;
- 6) автотранспортные средства;
- 7) мебель и хозяйственные принадлежности;
- 8) оборудование административных помещений.

Первоначальное признание объектов основных средств осуществляется по первоначальной стоимости объекта.

Первоначальная стоимость определяется в зависимости от способа поступления объекта в компанию.

1. Первоначальная стоимость объектов, приобретенных за плату, включает следующие элементы:

- покупная стоимость (в том числе таможенная пошлина и невозмещаемые налоги);
- прямые затраты по доставке к месту назначения;
- прямые затраты по приведению в рабочее состояние (затраты на подготовку площадки, установку (монтаж) и др.);
- предполагаемая стоимость разборки и удаления активов (затраты на демонтаж и восстановление площадки, на которой объект располагался). (Определение этих затрат регламентируется стандартом МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

2. Первоначальная стоимость основных средств собственного изготовления определяется как сумма произведенных затрат.

При этом в фактические затраты не включаются сверхнормативные затраты сырья, труда или других использованных ресурсов.

В фактические затраты на приобретение, создание и изготовление основных средств не включают административные, общехозяйственные и другие аналогичные косвенные расходы.

Расходы на привлечение заёмных средств включаются в первоначальную стоимость основных средств при использовании альтернативного подхода учета затрат по займам.

Согласно МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» существует 2 способа учета расходов по обслуживанию заемных средств:

- 1) *основной подход* – все расходы, связанные с привлечением заемных средств, признаются текущими расходами отчетного периода;
- 2) *альтернативный подход* – расходы, связанные с привлечением заемных средств, капитализируются путем включения в первоначальную стоимость актива.

3. Объект приобретается за счет полученных государственных субсидий.

Первоначальная стоимость формируется как сумма фактических затрат на приобретение, которая может быть уменьшена на сумму субсидий.

Учет субсидий регламентирует МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

4. Поступление объекта в обмен на другой объект основных средств или в обмен на другой актив.

Стоимость получаемого объекта определяется по справедливой стоимости полученного актива, которая эквивалентна справедливой стоимости переданного актива, скорректированной на сумму уплаченных или полученных денежных средств или их эквивалентов.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

5. При приобретении основных средств на условиях отсрочки платежа первоначальная стоимость определяется как дисконтированная сумма будущего платежа.

Пример. В январе 2012 г. производственная компания приобрела оборудование для упаковки своей продукции стоимостью 5 900 тыс. руб. Схема платежей в соответствии с договором выглядит следующим образом (с учетом НДС):

- первый платеж 2 360 тыс. руб. произведен 10.01.2012 г.;
- на остальные 3 540 тыс. руб. предусмотрена отсрочка платежа на год.

Расходы на доставку составили 100 тыс. руб. (без НДС). Стоимость капитала компании составляет 10 %.

Расчет первоначальной стоимости (без НДС).

Денежные средства, уплаченные 10.01.2010 г.	2 000 тыс. руб.
Отсроченная сумма оплаты	2 727 тыс. руб. (3 000 x 1 / 1,10)
Расходы на доставку	100 тыс. руб.
Первоначальная стоимость оборудования	4 827 тыс. руб.

Последующая оценка (переоценка) объектов основных средств

Признание основных средств осуществляется по первоначальной стоимости.

Согласно IAS 16 «Основные средства» предприятие может выбрать одну из двух моделей учета последующей оценки:

- 1) модель учета по первоначальной стоимости;
- 2) модель учета по переоцененной стоимости.

Допускается применение модели учета к отдельным группам основных средств.

Модель учета по первоначальной стоимости предполагает:

После первоначального признания объект основных средств учитывается в отчёте о финансовом положении по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Порядок определения убытка от обесценения регулирует IAS 36 «Обесценение активов».

Убыток от обесценения определяется как сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость определяется как наибольшая из 2-х величин:

- чистая цена продажи актива;
- ценность использования актива.

Модель учета по переоцененной стоимости предполагает:

После первоначального признания объект основных средств учитывается по переоцененной стоимости.

Переоцененная стоимость рассчитывается как справедливая стоимость на дату переоценки. Справедливая стоимость определяется профессиональными оценщиками.

Модель учета по переоцененной стоимости предусматривает систематическую переоценку объектов основных средств до справедливой стоимости. Переоценке подлежат не отдельные объекты основных средств, а вся группа основных средств.

IAS 16 выделяет 2 варианта отражения переоценки на бухгалтерских счетах:

1. Пропорциональный способ.

Сумма накопленной амортизации на дату переоценки переоценивается в той же пропорции, что и первоначальная (переоцененная) стоимость актива до переоценки.

Коэффициент переоценки рассчитывается как отношение справедливой стоимости к балансовой стоимости. После переоценки балансовая стоимость актива равняется его справедливой стоимости.

2. Способ списания амортизации.

Сумма накопленной амортизации на дату переоценки списывается на уменьшение первоначальной (переоцененной) стоимости. После этого полученный результат переоценивается до справедливой стоимости.

Пример. 1 января 2012 г. компания приобрела объект основных средств, первоначальная стоимость которого составила 100 д.е., срок полезной службы установлен 5 лет. В учетной политике записано, что используется модель учета основных средств по переоцененной стоимости. Амортизация начисляется линейным способом. Справедливая стоимость объекта на 31.12.2012 г. составляет 90 д.е. (по данным отчета профессионального оценщика). Срок полезной службы объекта не пересматривается.

Отразить переоценку основного средства в бухгалтерском учете *пропорциональным способом.*

Решение:

1) пропорциональный способ.

Коэффициент переоценки = справедливая стоимость : балансовая стоимость
К моменту переоценки (31.12.2012) начислена амортизация линейным способом: $100 \text{ д.е.} : 5 = 20 \text{ д.е.}$

Балансовая стоимость = первоначальная стоимость – сумма накопленной амортизации – сумма накопленных убытков от обесценения.

Сумма накопленных убытков по условию примера отсутствует.

Балансовая стоимость = $100 - 20 = 80 \text{ д.е.}$

Коэффициент переоценки = $90 : 80 = 1,125$

Первоначальная стоимость после переоценки = $100 \times 1,125 = 112,5 \text{ д.е.}$

Амортизация после переоценки = $20 \times 1,125 = 22,5 \text{ д.е.}$

Сумма дооценки объекта = $112,5 - 100 = 12,5 \text{ д.е.}$

Сумма дооценки амортизации = $22,5 - 20 = 2,5 \text{ д.е.}$

Переоценка отражается бухгалтерскими записями:

1) Списание дооценки амортизации

Д Основные средства	2,5
К Амортизация основных средств	2,5

2) Списание дооценки объекта основных средств в резерв по переоценке

Д Основные средства	10
К Резерв по переоценке	10

2) способ списания накопленной амортизации

Используем в бухгалтерских записях ранее выполненные расчеты.

Бухгалтерские записи:

1) Списание суммы накопленной амортизации на уменьшение стоимости актива

Д Амортизация основных средств	20
К Основные средства	20

2) Списание дооценки объекта основных средств в резерв по переоценке

Д Основные средства	10
К Резерв по переоценке	10

(балансовая стоимость до переоценки = 80 д.е, справедливая стоимость = 90 д.е., дооценка актива = $90 - 80 = 10$ д.е.)

Амортизация за следующий год после переоценки определяется исходя из переоцененной стоимости и остаточного срока полезной службы объекта:

$$90 \text{ д.е.} : 4 = 22,5 \text{ д.е.}$$

Правила отражения результатов переоценки объектов основных средств

1. Переоценка производится по каждому объекту основных средств.

2. Дооценка относится на увеличение капитала компании и отражается в отчёте о финансовом положении по статье «Резерв по переоценке».

При этом сумма дооценки в пределах ранее произведенной уценки включается в отчет о прибылях и убытках, то есть увеличивает чистую прибыль отчетного периода.

3. Уценка признается расходом периода, уменьшает финансовый результат и отражается в отчете о прибылях и убытках.

При этом сумма уценки в пределах ранее сделанной дооценки относится на уменьшение капитала (вычитается из статьи «Резерв по переоценке»).

4. Положительный результат переоценки (дооценка), включенный в раздел «Капитал» отчёта о финансовом положении, реализуется одним из двух способов:

- списание полной суммы дооценки при выбытии актива на бухгалтерский счет «Нераспределенная прибыль»;
- списание частями на нераспределенную прибыль в процессе использования актива. При этом списываемая часть дооценки определяется как разность между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе его первоначальной стоимости.

Учет амортизации основных средств

Амортизация представляет собой систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Амортизируемая стоимость рассчитывается как первоначальная стоимость за вычетом ликвидационной стоимости либо как переоценённая стоимость за вычетом ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость – это денежная сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат на выбытие.

Если величина ликвидационной стоимости незначительна (несущественна), она может не учитываться при формировании амортизируемой стоимости.

Если компания использует модель учета основных средств по переоцененной стоимости, то ликвидационная стоимость также подлежит переоценке.

Пример. Компания приобрела легковой автомобиль и приняла его к учету по фактическим затратам на приобретение – 20 000 долл. Срок полезной службы установлен 3 года. Политика компании: автомобили со сроком полезной службы более 3 лет обмениваются на новые с доплатой.

По оценке компании, сделанной на дату признания актива, автомобиль по истечении 3 лет может быть продан за 11 200 долл. Расходы на оформление сделки составят 200 долл.

Определить первоначальную стоимость, ликвидационную стоимость, амортизируемую стоимость и годовую сумму амортизационных начислений при использовании линейного метода начисления амортизации.

Решение:

Первоначальная стоимость = 20 000 долл.

Ликвидационная стоимость = 11 200 - 200 = 11 000 долл.

Амортизируемая стоимость = 20 000 - 11 000 = 9 000 долл.

Годовая сумма амортизационных начислений = 9 000 : 3 = 3 000 долл.

Согласно МСФО (IAS) 16 *срок полезной службы объекта основных средств* – это период, в течение которого ожидается использование амортизируемого объекта, либо количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

Срок полезной службы объекта основных средств определяется компанией самостоятельно оценочным путем на основе опыта работы с аналогичными активами.

При определении срока полезной службы учитываются следующие факторы:

- ожидаемый объем использования актива исходя из его предполагаемой мощности или фактической производительности ;
- интенсивность использования (количество смен, режим хранения, программа ремонта и обслуживания и др.);
- технологический и моральный износ;

- юридические или аналогичные ограничения на использование актива.

Срок полезной службы объекта должен периодически пересматриваться:

- в сторону увеличения, если производятся затраты, улучшающие состояние основного средства сверх первоначально установленных нормативов;
- в сторону сокращения в случае неблагоприятных изменений в технологии или в ситуации на рынке.

IAS 16 разрешает к использованию следующие методы начисления амортизации:

- 1) линейный метод (straight-line depreciation method);
- 2) способ уменьшаемого остатка (double declining method);
- 3) списание стоимости по сумме чисел лет срока полезной службы (sum-of-the-year-digits depreciation method);
- 4) метод списания стоимости пропорционально объему произведенной продукции (units-of-activity method).

Амортизационные отчисления за каждый период признаются в качестве текущих расходов.

Амортизация по земельным участкам не начисляется. Поэтому земля и здания должны классифицироваться как отдельные учетные объекты основных средств.

Выбранный метод амортизации отражает ожидаемый поток будущих экономических выгод.

Метод начисления амортизации должен периодически пересматриваться. Пересмотр метода начисления амортизации связан с изменениями в схеме получения экономических выгод от объекта. Так, в случае значительных изменений схемы получения экономических выгод от объекта метод начисления амортизации должен быть изменен таким образом, чтобы соответствовать этим изменениям.

Пересмотр срока полезной службы или метода начисления амортизации рассматривается как изменение бухгалтерских оценок. Поэтому пересмотр требует корректировки суммы амортизационных отчислений текущего и будущих отчетных периодов (согласно IAS 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских оценок и ошибок»).

Учет последующих затрат

Последующие затраты, относящиеся к основным средствам, следует разделять на два вида:

- 1) затраты, увеличивающие балансовую стоимость объекта;
- 2) затраты отчетного периода.

Затраты, увеличивающие балансовую стоимость объекта, имеют место при модернизации основных средств. Эти затраты должны привести к увеличению будущих экономических выгод, если модернизация увеличивает срок службы объекта, повышает качество продукции, сокращает производственные затраты.

Все прочие последующие затраты признаются как затраты периода, в котором они имели место. К таким затратам относятся затраты на ремонт и

обслуживание объектов основных средств. Эти затраты не улучшают нормативные показатели функционирования объектов основных средств.

Выбытие основных средств

Выбытие основных средств осуществляется по причинам:

1. продажа актива;
2. передача в финансовую аренду;
3. прекращение использования в связи с тем, что не предполагается получение экономических выгод от его использования.

Финансовый результат отражается в виде дохода или расхода в отчете о прибылях и убытках.

Неиспользованные основные средства, выведенные из эксплуатации, предназначенные для продажи, учитываются в составе особой группы «Основные средства, предназначенные для продажи». Ведение учета этой группы устанавливает IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности

В отчёте о финансовом положении основные средства отражаются в составе долгосрочных активов по балансовой стоимости.

В зависимости от модели учета балансовая стоимость признаётся:

- как первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения (модель учета по первоначальной стоимости);
- как первоначальная либо переоценённая стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения (модель учета по переоценённой стоимости).

В Примечаниях к финансовой отчетности для каждой группы основных средств подлежит раскрытию следующая информация (для обеих моделей учета):

- способы оценки балансовой стоимости (до вычета амортизации);
- применяемые методы начисления амортизации;
- сроки полезной службы или используемые нормы амортизации;
- балансовая стоимость до вычета амортизации (то есть первоначальная или переоценённая стоимость) на начало и конец периода;
- сумма начисленной амортизации на начало и конец периода.

В случае применения модели учета по переоцененной стоимости дополнительно раскрывается информация:

- способ переоценки активов;
- факт привлечения независимого оценщика и дата переоценки активов;
- балансовая стоимость активов до переоценки по каждой группе отдельно;
- результаты переоценки.

4.2. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Понятие, порядок признания и первоначальная оценка нематериальных активов

Учет нематериальных активов и их признание в финансовой отчетности регулирует IAS 38 «Нематериальные активы».

Виды нематериальных активов:

- торговая марка;
- фирменное наименование (бренд);
- программное обеспечение;
- лицензия;
- франшиза;
- авторские права (патенты);
- ноу-хау (проекты, формулы, технологии).

Нематериальный актив признается в финансовой отчетности, если он отвечает следующим критериям:

- 1) соответствие определению нематериального актива;
- 2) вероятность того, что при использовании актива в компанию будут поступать будущие экономические выгоды;
- 3) стоимость актива может быть надежно оценена.

Если объект не отвечает какому-либо критерию признания, то IAS 38 «Нематериальные активы» требует, чтобы затраты на этот объект признавались как расходы периода.

Первоначальное признание нематериального актива осуществляется по первоначальной или исторической стоимости.

Первоначальная стоимость зависит от способа поступления нематериальных активов в компанию:

1. Нематериальный актив приобретен за плату.

Первоначальная стоимость определяется как сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченных за приобретенные активы.

В первоначальную стоимость нематериального актива включаются:

- 1) покупная цена;
- 2) импортная пошлина;
- 3) невозмещаемые налоги;
- 4) оплата юридических услуг;
- 5) затраты, связанные с подготовкой актива к использованию по назначению.

2. Нематериальный актив создан в самой компании.

Процесс создания актива разделяется на 2 этапа:

1 этап – фаза исследования, которая включает научно-исследовательские разработки;

2 этап – фаза разработки включает опытно-конструкторские работы.

На этапе исследований у предприятия ещё отсутствует нематериальный актив, способный приносить будущие экономические выгоды. Поэтому

произведённые исследовательские затраты признаются в финансовой отчетности расходами периода.

Стоимость работ, выполненных на этапе разработки, может быть признана стоимостью нематериального актива, если будут соблюдены следующие условия:

- 1) намерение завершить разработку нематериального актива;
- 2) наличие для завершения достаточных ресурсов (финансовых, технических, интеллектуальных);
- 3) возможность нематериального актива приносить в будущем экономические выгоды компании;
- 4) возможность надежно оценить затраты по созданию нематериального актива.

Если процесс создания нематериального актива невозможно разделить на этапы исследований и разработок, то проект рассматривается как исследовательский и, следовательно, нематериальный актив в финансовой отчетности не признаётся.

3. Нематериальный актив получен путём обмена.

При этом возможны два варианта:

1) Обмен осуществлен на несходный актив. В этом случае полученный нематериальный актив оценивается по справедливой стоимости переданного актива с корректировкой на переданные или полученные денежные средства.

2) Нематериальный актив получен в обмен на другой нематериальный актив. В этом случае первоначальная стоимость полученного актива признаётся по балансовой стоимости переданного актива. Таким образом, при совершении сделки не признаются ни прибыль, ни убыток. Если при совершении сделки компания признаёт убыток от обесценения, то по переданному активу признаётся убыток от обесценения, и балансовая стоимость после обесценения присваивается новому активу.

4. Нематериальный актив получен безвозмездно или за номинальную плату по линии государственных субсидий.

Это могут быть, например:

- право посадки в аэропорту;
- лицензии на радио- и телевидение;
- импортные квоты;
- квоты на загрязнение окружающей среды.

В этом случае согласно IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» компания по своему выбору может первоначально признать как нематериальный актив, так и правительственную субсидию либо по справедливой стоимости, либо по номинальной стоимости (себестоимости) с учетом любых затрат, связанных с приобретением актива. При этом номинальная стоимость (себестоимость) может равняться нулю.

Пример.

Организация средств массовой информации получила лицензию на радиовещание по линии государственной субсидии. Справедливая стоимость лицензии составляет 5 000 долл. Уплачен регистрационный сбор 500 долл.

Данный нематериальный актив может быть признан:

- по справедливой стоимости – 5 000 долл. или
- по себестоимости приобретения – 500 долл.

5. Приобретение нематериального актива при объединении бизнеса.

Если нематериальный актив приобретается при объединении бизнеса, то он учитывается по справедливой стоимости на дату покупки. Справедливая стоимость принимается на основе оценочного суждения. Наиболее надёжную оценку справедливой стоимости обеспечивает текущая рыночная цена. Основу оценки справедливой стоимости может также составить цена по недавно совершённой аналогичной сделке.

Последующая оценка (переоценка) нематериальных активов

IAS 38 «Нематериальные активы» предусматривает две модели учета нематериальных активов:

- 1) модель учета по первоначальной стоимости (основной метод учета);
- 2) модель учета по переоцененной стоимости (альтернативный метод учета).

Сущность основного подхода: нематериальные активы признаются в финансовой отчетности по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Сущность альтернативного метода учёта: после первоначального признания нематериальный актив учитывается по переоценённой стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Переоцененная стоимость принимается как справедливая стоимость на дату переоценки.

На практике альтернативный метод применяется крайне редко, потому что справедливая стоимость нематериального актива определяется на основе данных активного рынка.

Активный рынок (active market) – это рынок, где одновременно соблюдаются следующие условия:

- товары, продаваемые на рынке, являются идентичными;
- продавцы и покупатели, желающие совершить сделку, могут быть найдены в любое время;
- информация о ценах общедоступна.

Нематериальные активы в силу своей специфики редко имеют активный рынок. Активный рынок не может существовать для торговых марок, патентов, уникальных индивидуальных разработок, прав на интеллектуальную собственность. Альтернативный метод может применяться для учета правительственных субсидий и квот (на вылов рыбы, на добычу полезных ископаемых, производственные квоты), лицензионных разрешений. Стоимость

и условия получения таких нематериальных активов известны и, как правило, для них существует активный рынок.

Бухгалтерские записи по переоценке нематериального актива:

- *сумма дооценки* нематериального актива списывается в кредит счёта «Капитал», субсчёт «Резерв переоценки» (если речь не идёт о восстановлении ранее произведенной уценки, списанной на расход):

Д Нематериальные активы	сумма дооценки
К Резерв по переоценке	сумма дооценки

- *сумма уценки* нематериального актива признаётся расходом периода:

Д Расходы по неосновной деятельности	сумма уценки
К Нематериальные активы	сумма уценки

или в случае списания уценки после ранее проведенной дооценки и величина уценки покрывается суммой ранее произведённой дооценки:

Д Резерв по переоценке	сумма уценки
К Нематериальные активы	сумма уценки

Амортизация нематериальных активов

Амортизация нематериального актива начисляется на систематической основе в течение срока его полезной службы, исходя из амортизируемой стоимости нематериального актива, срока полезной службы и метода начисления амортизации.

Амортизируемая стоимость – это первоначальная или переоцененная стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость – это величина поступлений, которые компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию. В соответствии с МСФО 38 считается, что ликвидационная стоимость нематериального актива равна нулю, за исключением ситуаций, когда:

- есть обязательство третьей стороны приобрести актив по истечении срока его полезной службы;

- для актива существует активный рынок;

- ликвидационная стоимость актива может определяться на основе рыночных цен;

- есть вероятность, что рынок будет существовать после истечения срока полезной службы актива.

Наличие ликвидационной стоимости предполагает, что выбытие нематериального актива должно произойти до завершения срока его полезной службы.

Срок полезной службы определяется компанией самостоятельно с учетом следующих факторов:

- предполагаемый способ использования актива компанией;

- жизненный цикл актива;
- стабильность отрасли, в которой используется актив, и изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые в результате использования актива;
- период осуществления контроля над активом, а также юридические ограничения на использование актива, такие как даты истечения договоров и некоторые другие факторы.

Если нематериальный актив относится к группе активов с неопределенным сроком службы, то амортизация не начисляется.

IAS 38 рекомендует следующие методы начисления амортизации:

- 1) линейный метод;
- 2) метод уменьшаемого остатка;
- 3) функциональный метод (списание первоначальной стоимости пропорционально объему произведенной продукции (работ, услуг)).

Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться как расходы этого периода.

В случае значительных изменений схемы получения экономических выгод от нематериального актива или обстоятельств, влияющих на установление срока полезной службы, метод амортизации и срок полезной службы нематериального актива должны быть пересмотрены.

Пересмотр методов начисления амортизации и сроков полезного использования (согласно МСФО 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских оценок и ошибки») рассматривается как изменение бухгалтерских оценок и требует корректировки суммы амортизационных отчислений текущего и будущих отчетных периодов.

Следует отметить отличия международного и российского подходов к амортизации гудвилла. Согласно IFRS 3 «Объединение бизнеса» гудвилл не амортизируется. Вместо этого проводятся ежегодные (или более частые) тесты на обесценение. МСФО (IFRS) 3 требует оценки гудвилла после первоначального признания по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения. Согласно РСБУ гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса, капитализируется и по нему начисляется амортизация исходя из двадцатилетнего срока полезного использования (но не более срока деятельности предприятия).

Требования к раскрытию информации о нематериальных активах в Примечаниях к финансовой отчетности

Для каждой группы нематериальных активов следует указать:

- сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации;
- используемые методы начисления амортизации;
- совокупную балансовую стоимость и накопленную амортизацию (агрегированную с накопленными убытками от обесценения на начало и конец периода);
- линейные статьи отчета о прибыли и убытке, в которые включена амортизация нематериальных активов;

- сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающую :
- поступления нематериальных активов (с отдельным указанием тех нематериальных активов, которые были созданы в результате внутренних разработок, и которые были приобретены через объединение компаний);
- выбытие нематериальных активов;
- увеличение или уменьшение балансовой стоимости нематериальных активов за период, возникающие в результате переоценок, признанных или компенсированных на счёте капитала (Резерв по переоценке);
- убытки от обесценения, признанные в отчете о прибыли и убытке в течение периода;
- убытки от обесценения, компенсированные в отчёте о прибыли и убытке в течение периода;
- амортизацию, начисленную в течение периода.

Если нематериальные активы учитываются по переоценённой стоимости, то необходимо указать:

- дату проведения переоценки;
- балансовую стоимость переоценённых активов;
- сумму прироста (дооценки) балансовой стоимости нематериальных активов в результате переоценки на начало и конец периода.

4.3. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Понятие и сущность обесценения активов

Выпуск МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» - это ещё один шаг на пути достижения цели, преследуемой Советом по МСФО, - разработка набора стандартов, которые позволили бы сформировать финансовую отчетность, полезную пользователям для принятия управленческих решений. Концепция осмотрительности позволяет сформировать информацию, которая не вводила бы в заблуждение пользователей, а показывала бы истинное положение дел в компании.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» регулирует порядок получения и отражения в финансовой отчетности достоверных оценок активов с учетом снижения их балансовой стоимости по различным причинам.

Цель МСФО № 36 «Обесценение активов» - установление процедур учета активов, позволяющих удостовериться в том, что балансовая стоимость активов не превышает их возмещаемую стоимость. Если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость (стоимость, которая может быть возмещена в процессе использования или в результате продажи актива), то такой актив рассматривается как *обесценённый* и согласно МСФО 36 следует признать убыток от обесценения. Стандарт требует от компании регулярного проведения анализа состояния активов на предмет их возможного обесценения. Стандарт применяется по отношению к основным средствам, нематериальным активам, ряду финансовых активов (инвестиции в дочерние компании, инвестиции в ассоциируемые компании, инвестиции в совместные предприятия).

Оценку возмещаемой стоимости актива следует производить в случае, если на отчетную дату появляется признак, который указывает на возможное обесценение актива. Компания должна вести учет внешних и внутренних признаков обесценения активов. К внешним признакам обесценения относятся, например, снижение рыночной стоимости активов, существенные изменения в деятельности компании, а к внутренним – моральное устаревание актива, снижение технологических показателей актива и др.

МСФО № 36 не применяется в отношении следующих активов:

- 1) запасы;
- 2) активы, которые возникли по договору на строительство;
- 3) отложенные налоговые активы;
- 4) активы, которые возникли из вознаграждений работникам;
- 5) биологические активы;
- 6) нематериальные активы, которые возникли из договорных прав страховщиков.

Сущность обесценения заключается в снижении балансовой стоимости актива до величины его возмещаемой стоимости, если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость на дату составления финансовой отчетности.

Введем обозначения:

- БС – балансовая стоимость актива;
- ВС – возмещаемая стоимость актива;
- СС – справедливая стоимость актива;
- ЧСП – чистая стоимость (цена) продажи;
- РП – расходы на продажу;
- ЦИ – ценность использования актива;
- $У_{об.}$ – убыток от обесценения актива.

Балансовая стоимость актива – сумма, по которой актив отражается в отчете о финансовом положении. Определяется как первоначальная или переоцененная стоимость за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Возмещаемая стоимость актива – это стоимость актива, которая может быть возмещена в процессе использования актива или в результате его продажи. Возмещаемая стоимость определяется как наибольшая величина из двух значений: чистая стоимость продажи актива или ценность использования актива.

Справедливая стоимость – это выручка от продажи актива или генерирующей единицы в результате сделки, заключенной между хорошо осведомленными и желающими совершить такую сделку сторонами, независимыми друг от друга.

Чистая стоимость продажи – это сумма, которая получена от продажи актива в результате сделки между осведомленными независимыми сторонами. Определяется как справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу.

Расходы на продажу – это дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива (за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль).

Ценность использования актива (или стоимость от использования актива) – это текущая дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые ожидаются в результате продолжительного использования актива или генерирующей единицы и их выбытия в конце срока полезной службы.

Убыток от обесценения – это сумма, на которую балансовая стоимость актива или единицы, генерирующей денежные средства, превышает возмещаемую стоимость.

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС) – это наименьшая определяемая группа активов, которая создает притоки денежных средств, независимые от притоков денежных средств от других активов.

Бывают ситуации, в которых невозможно оценить возмещаемую стоимость отдельного актива, поскольку денежные потоки генерируются не одним конкретным активом, а группой активов, технологически связанных между собой (ЕГДС). Это могут быть:

- 1) технологическая линия;
- 2) завод, цех;
- 3) географическая зона;
- 4) сегмент бизнеса (в соответствии с положениями МСФО 14 «Сегментная отчетность»).

Ключевое правило IAS 36 «Обесценение активов»:

- Оценка актива в финансовой отчетности = \min (БС, ВС)
- Возмещаемая стоимость = \max (ЧСП, ЦИ)

Убыток от обесценения = БС-ВС (если БС>ВС)

Пример 1.

Первоначальная стоимость основного средства составляет 20000 д. е., сумма накопленной амортизации равна 15500 д. е.

Определить оценку актива для признания в отчёте о финансовом положении, если справедливая стоимость актива составляет 4800 д.е., расходы на продажу – 800 д. е., ценность использования актива – 6000 д. е.

Решение:

Балансовая стоимость = $20000 - 15500 = 4500$ д.е.

Возмещаемая стоимость = 6000 д. е.

Оценка актива в бухгалтерском балансе = 4500 д.е.

Балансовая стоимость меньше возмещаемой стоимости. Обесценения актива в данном случае не выявлено.

Пример 2.

Первоначальная стоимость основного средства составляет 20000 д. е., сумма накопленной амортизации равна 15500 д. е.

Определить оценку актива для признания в отчёте о финансовом положении, если справедливая стоимость актива составляет 4500 д.е., расходы на продажу – 500 д. е., ценность использования актива – 4200 д. е.

Решение:

Балансовая стоимость = $20000 - 15500 = 4500$ д.е.

Возмещаемая стоимость = 4200 д. е.

Оценка актива в бухгалтерском балансе = 4200 д.е.

БС > ВС => тестирование выявило обесценение актива,

убыток от обесценения актива = $4500 - 4200 = 300$ д. е.

В бухгалтерском учете убыток от обесценения признается как текущие расходы отчетного периода:

Д Расходы отчетного периода	300
К Основные средства	300

Порядок тестирования активов на обесценивание

Компания на каждую отчетную дату должна проверять наличие признаков, указывающих на возможное обесценение актива или единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС). В случае выявления признака обесценения компания должна определить возмещаемую стоимость, чтобы выполнить требования МСФО 36 «Обесценение активов» (рис. 2).

Вне зависимости от наличия признаков обесценения ежегодно следует тестировать на обесценение следующие активы:

- 1) нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы;
- 2) нематериальные активы, которые в настоящий момент не могут быть использованы по назначению;
- 3) гудвилл (деловая репутация), приобретенный в результате объединения компаний.

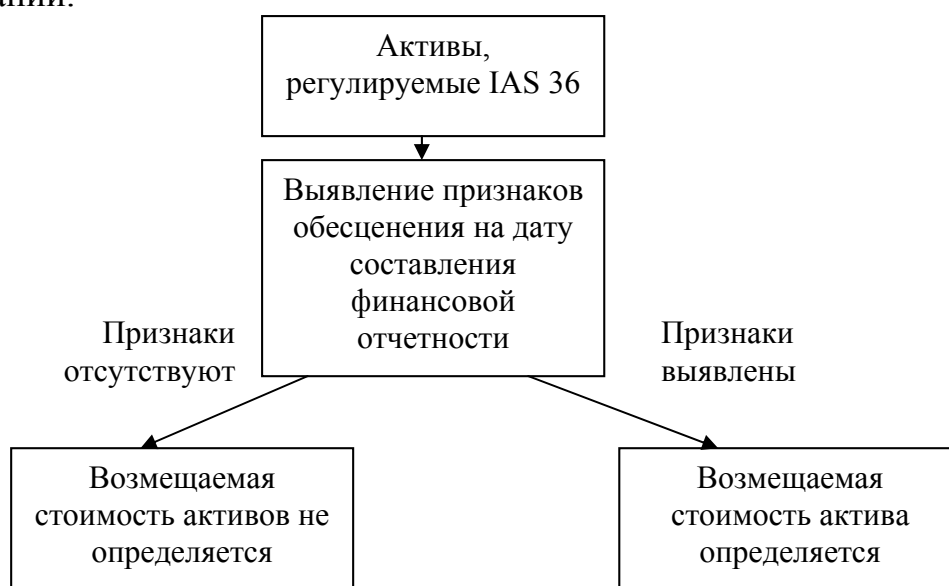
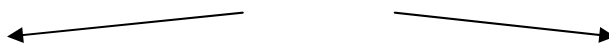


Рис. 2. Алгоритм действий по тестированию на обесценение

При тестировании объектов на обесценение следует учитывать наиболее важные внешние и внутренние факторы, свидетельствующие о снижении стоимости актива:

Признаки обесценения:



Внешние:

- существенное снижение рыночной стоимости актива;
- существенные изменения технологии, рынка, экономики, законодательства;
- изменение процентной ставки или прочие факторы, влияющие на ставку дисконта, используемую при расчете эксплуатационной ценности актива;
- превышение балансовой стоимости чистых активов компании над ее рыночной капитализацией.

Внутренние:

- наличие доказательств устаревания или физического повреждения активов;
- существенные изменения в процессе эксплуатации актива (например, простой актива, планы руководства по прекращению (или реструктуризации) производственной деятельности, планы по выбытию актива в ближайшее время);
- наличие доказательств того, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось.

Если имеют место признаки обесценения актива, то компания может пересмотреть оставшийся срок службы, метод начисления амортизации и ликвидационную стоимость актива, даже если убыток от обесценения не признаётся.

Порядок расчета возмещаемой стоимости

Если при тестировании на обесценение выявлены какие-либо признаки обесценения, то следует определить возмещаемую стоимость активов.

Возмещаемая стоимость определяется как наибольшее значение из двух величин:

- чистая стоимость (цена) продажи;
- ценность использования актива (ЕГДС).

Порядок определения справедливой стоимости

Чистая стоимость продажи определяется как справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу.

На активном рынке справедливая стоимость определяется как рыночная цена актива. Рыночной ценой обычно принимается текущая цена покупателя. При отсутствии таковой – может использоваться цена самой последней сделки.

При отсутствии активного рынка справедливая стоимость определяется на основе самой достоверной информации, доступной на дату составления отчёта о финансовом положении.

Справедливая стоимость принимается равной продажной цене при совершении сделки, заключаемой между хорошо осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку.

Расходы на продажу включают:

- затраты на юридическое обслуживание;
- государственная пошлина и иные сборы;
- расходы на демонтаж и транспортировку;
- налоги, связанные с выбытием актива за исключением налога на прибыль;
- иные расходы, связанные с предпродажной подготовкой актива.

Так как возмещаемая стоимость определяется как наибольшая из двух величин, то если при расчете окажется, что одна из величин больше балансовой стоимости, то отсутствует необходимость определения второй величины.

Расчет ценности использования актива

Ценность использования актива устанавливается путем расчёта текущей дисконтированной стоимости будущих потоков денежных средств, ожидаемых от дальнейшего использования актива и в результате его выбытия в конце срока службы.

Потоки денежных средств оцениваются с помощью следующих показателей, которые должны охватывать период максимальной продолжительностью в 5 лет:

- 1) прогнозы притоков (поступлений) денежных средств от продолжающегося использования актива;
- 2) прогнозы оттоков (выбытия) денежных средств от продолжающегося использования актива;
- 3) чистые потоки денежных средств, которые предполагается получить при ликвидации актива в конце срока его полезной службы.

Будущие потоки денежных средств должны оцениваться для актива в его текущем состоянии. Оценки будущих потоков денежных средств не должны включать будущие притоки и оттоки денежных средств, возникшие вследствие:

- будущей реструктуризации, к которой предприятие ещё не приступило;
- будущих капитальных затрат, которые улучшат или усовершенствуют актив, повысив его первоначально оценённые результаты использования.

Дисконтирование – это процесс нахождения сегодняшней стоимости денег, получение которых ожидается в будущем.

Для того, чтобы рассчитать дисконтированную стоимость денежных потоков, необходимо применить ставку дисконтирования.

Ставка дисконтирования – это ставка, применяемая к потокам денежных средств до вычета налога на прибыль. Ставка дисконтирования отражает текущие рыночные оценки (безрисковая ставка процента, премия за риск, инфляция).

Ставка дисконтирования в расчетах ценности использования актива может приниматься как:

- средневзвешенная стоимость капитала компании;
- средняя для отрасли ставка капитала;
- ставка банковского кредитования.

Дисконтированный чистый денежный поток (NPV) определяется по формуле:

$$NPV = \sum FV / (1+r)^t,$$

где FV - будущие денежные поступления;

r - ставка дисконтирования;

t - количество периодов расчета.

Учет убытка от обесценения

Если возмещаемая стоимость актива меньше балансовой стоимости, то балансовая стоимость должна быть уменьшена до возмещаемой стоимости. Тем самым признается убыток от обесценения как разность между балансовой и возмещаемой стоимостью.

Если актив учитывается *по первоначальной стоимости*, то убыток от обесценения должен немедленно признаваться в качестве расхода в отчете о прибыли и убытке:

Д Расходы отчетного периода (или Д Убыток от обесценения)	Убыток от обесценения
--	-----------------------

К Основные средств (Нематериальные активы)	Убыток от обесценения
--	-----------------------

Если компания использует *модель учета актива по переоцененной стоимости* и к моменту возникновения убытка от обесценения по нему отражена дооценка, то убыток от обесценения учитывается как уменьшение резерва переоценки (в пределах накопленной дооценки). При признании убытка от обесценения делается следующая запись:

Д Резерв по переоценке	Убыток от обесценения
------------------------	-----------------------

К Основные средства (Нематериальные активы)	Убыток от обесценения
---	-----------------------

После признания убытка от обесценения начисление амортизации актива, включаемой в расходы, в будущих периодах должно осуществляться с учетом пересмотренной балансовой стоимости актива (за вычетом его ликвидационной стоимости) в течение остающегося срока полезной службы актива.

Выявление и тестирование на обесценение единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС)

Если для отдельного актива невозможно определить возмещаемую стоимость, то предприятию следует выделить наименьшую совокупность активов, создающих денежные поступления, - ЕГДС. Тестироваться на обесценение в этом случае будет ЕГДС.

В зависимости от ситуации ЕГДС может быть:

- дочерняя компания, приобретённая с целью извлечения дохода;

- отдельные структурные подразделения предприятия (цехи, бизнес-единицы и т.п.).

Для проведения тестирования ЕГДС на обесценение необходимо установить ценность ее использования. Ценность использования ЕГДС определяется рыночными ценами на продукцию, которую выпускает ЕГДС.

МСФО 36 «Обесценение активов» указывает: если существует действующий рынок для продукции ЕГДС, то такие группы активов следует идентифицировать как ЕГДС даже в том случае, если часть продукции используется внутри предприятия (то есть не продается на внешнем рынке).

В случае, когда возмещаемая стоимость ЕГДС оказывается меньше её балансовой стоимости, следует признать убыток от обесценения ЕГДС.

Выявленный в процессе тестирования убыток распределяется между балансовой стоимостью активов в составе ЕГДС в следующей последовательности:

- 1) отнесение убытка на гудвилл в сумме, соответствующей стоимости гудвилла до его полного списания.
- 2) распределение оставшейся суммы убытка между другими активами ЕГДС пропорционально их балансовой стоимости.

Реверсирование (компенсация) убытка от обесценения

После первоначального отражения убытка от обесценения актива предприятие должно проводить тестирование на обесценение в последующие периоды, если есть основание полагать, что:

- обесценение актива может продолжаться или
- размер убытка от обесценения, признанного в предыдущие периоды, может уменьшаться. Это свидетельствует об увеличении балансовой стоимости актива.

Требование о тестировании на обесценение в последующие периоды не относится к гудвилу.

При тестировании на обесценение предприятие должно учесть основные внешние и внутренние факторы, свидетельствующие об увеличении балансовой стоимости актива.

Внешние признаки, свидетельствующие об увеличении стоимости актива:

- рыночная стоимость актива значительно увеличилась в течение периода;
- в течение периода произошли или в ближайшем будущем произойдут существенные положительные изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях работы предприятия, например, расширение рынка продукции;
- рыночные процентные ставки уменьшились в течение периода и эти уменьшения повлияют на ставку дисконта, используемую при вычислении ценности использования актива, и существенно увеличивают его возмещаемую стоимость.

Внутренние факторы, свидетельствующие об увеличении стоимости актива:

- существенные положительные изменения в характере использования актива (например, проведение модернизации актива, которая значительно улучшает производственные параметры);
- выявлены факты, которые свидетельствуют о том, что производительность актива выше ожидаемой или повысится по сравнению с ожидаемой.

Если имеются признаки, что балансовая стоимость актива (за исключением гудвила) увеличилась, необходимо восстановить убыток от обесценения, ранее включённый в финансовую отчётность.

При компенсации ранее признанного убытка от обесценения делаются бухгалтерские записи:

1. Модель учета активов по первоначальной стоимости без переоценки	
Д Основные средства (Нематериальные активы)	сумма восстановления
К Доходы отчетного периода	сумма восстановления
2. Модель учета активов по переоцененной стоимости	
Д Основные средства (Нематериальные активы)	сумма восстановления
К Резерв по переоценке	сумма восстановления

При этом балансовая стоимость актива после реверсирования ранее признанного убытка от обесценения не должна превышать величину балансовой стоимости до признания убытка от обесценения.

Российское законодательство не предусматривает регулярный анализ активов на предмет их обесценения.

Раскрытие информации об обесценении активов в Примечаниях к финансовой отчётности

Для каждого класса активов должна быть раскрыта следующая информация:

- величина убытка от обесценения, признанного в отчёте о совокупном доходе за отчетный период;
- сумма реверсированных убытков, признанных в отчете о совокупном доходе отчетного периода;
- суммы убытка от обесценения в отношении переоценки актива, отраженного на счете «Резерв по переоценке»;
- размер реверсированного убытка от обесценения активов, отражаемого на счете «Резерв по переоценке» в отчетном периоде.

4.4. МСФО (IAS) 17 «Аренда»

Классификация аренды

МСФО (IAS) 17 «Аренда» определяет виды аренды и устанавливает правила отражения аренды в учёте.

Аренда - это договор, согласно которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату право пользования активом в течение установленного срока.

Виды аренды:

- 1) финансовая;
- 2) операционная.

В МСФО аренда классифицируется в зависимости от содержания сделки, а не от юридической формы заключенного договора. По договору аренды арендатору передаётся право использовать собственность, но не предусматривается передача ему юридических прав на эту собственность. Это означает, что аренда не добавляет активов в финансовую отчётность арендатора.

Принципиальное отличие финансовой аренды от операционной заключается в распределении рисков и вознаграждений между арендатором и арендодателем.

Согласно IAS 17 вид аренды и основные её параметры (оценка объекта аренды, оценка арендных обязательств, оценка доходов и расходов) определяются на момент начала аренды. Началом срока аренды считается наиболее ранняя из 2-х дат, а именно:

- дата заключения соглашения,
- дата принятия сторонами обязательств по основным условиям аренды.

Срок аренды – это период, на который арендатор заключил договор аренды актива и в течение которого аренда не подлежит расторжению.

Финансовая аренда – это аренда, которая предусматривает передачу практически всех рисков и вознаграждений, связанных с использованием актива, от арендодателя - арендатору. При этом право собственности на арендуемый актив может передаваться или не передаваться арендатору в зависимости от договора.

Риски включают потенциальные потери от простоя актива, от технологического устаревания, изменения экономических условий. Вознаграждения могут быть представлены ожидаемой прибылью от хозяйственной деятельности в течение срока полезной службы актива, а также в связи с увеличением его ликвидационной стоимости.

Примеры ситуаций, в которых аренда рассматривается как финансовая аренда:

- 1) договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору по окончании срока аренды;
- 2) арендатор имеет право приобрести актив по льготной цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату выкупа. При этом в начале аренды существует обоснованная уверенность в том, что арендатор воспользуется данным правом;
- 3) срок аренды составляет основную часть срока полезной службы актива, даже если право собственности не передается;
- 4) текущая стоимость суммы минимальных арендных платежей почти полностью покрывает справедливую стоимость арендованного актива.

Минимальные арендные платежи – это платежи в течение срока аренды, которые обязан выплатить арендатор, за исключением условной арендной платы, затрат на обслуживание и налогов, подлежащих уплате арендодателем.

Условная арендная плата – это та часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определённой суммы, но основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, будущий объём продаж, будущий объём использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента).

5) арендуемые активы имеют настолько специфическое назначение, что без значительных модификаций их может использовать только данный арендатор.

Кроме перечисленных обстоятельств, на наличие договора финансовой аренды указывают следующие факторы:

1) если арендатор вправе расторгнуть договор аренды, то убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, покрываются арендатором;

2) прибыли или убытки от изменения справедливой стоимости актива, находящегося у арендатора, перекладываются на арендатора (например, в форме скидки с величины арендной платы, эквивалентной большей части поступлений от продажи актива по окончании аренды);

3) у арендатора есть возможность продлить аренду на новый срок по ставке, которая значительно ниже рыночной.

Если аренда не предполагает передачу практически всех рисков и вознаграждений от обладания активом на арендатора, то она классифицируется как *операционная аренда*.

Свою специфику имеют договоры аренды земли и зданий. Земля имеет неограниченный срок полезного использования и, если право собственности не передаётся арендатору по окончании срока аренды, то, как правило, арендатору не передаются риски и вознаграждения от владения активом. Соответственно, аренда земли будет являться операционной арендой. Поэтому аренда земли и здания должна рассматриваться по отдельности и классифицироваться как самостоятельные договоры аренды, если они отвечают критериям разных типов аренды (финансовой и операционной).

Платежи по аренде отражаются в отчете о совокупном доходе.

Стандарт IAS 17 «Аренда» применяется для учета всех видов аренды за исключением:

- аренды, связанной с разведкой и добычей полезных ископаемых, леса, иных невозобновляемых ресурсов;

- лицензионных соглашений в отношении таких объектов, как патенты, авторские права, художественные фильмы, видеозаписи, театральные постановки, рукописи;

- договоров на предоставление услуг, которые не предусматривают передачу права на использование актива от одной стороны другой стороне.

Учёт финансовой аренды

Учёт финансовой аренды у арендатора

Арендатор в начале срока финансовой аренды принимает актив на баланс, и одновременно в состав обязательств принимаются обязательства по аренде в суммах, равных стоимости актива.

Первоначальная стоимость объекта аренды определяется как наименьшая из 2-х величин:

- справедливая стоимость арендованного актива;
- дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей.

Ставка дисконтирования принимается на уровне процентной ставки, предусмотренной договором аренды.

Прямые затраты, непосредственно связанные с заключением договора финансовой аренды, включают в стоимость арендованного актива.

Отражение финансовой аренды у арендатора аналогично приобретению объекта в кредит. В составе арендных платежей выделяются 2 части:

- 1) погашение обязательств по основной сумме долга;
- 2) финансовые расходы (%).

Финансовые расходы признаются в каждом отчетном периоде в течение срока аренды. Сумма арендных платежей, выплаченных за весь срок аренды, приблизительно составляет справедливую стоимость объекта аренды плюс соответствующие финансовые расходы (финансовые проценты).

В условиях финансовой аренды амортизацию арендуемого имущества начисляет арендатор.

При определении срока полезной службы актива, полученного по договору финансовой аренды, следует принять во внимание следующие обстоятельства:

- при наличии достаточной определённости в отношении того, что арендатор получит право собственности по окончании срока аренды, периодом предполагаемого использования следует признать срок полезной службы актива;

- если такой определённости нет, актив амортизируется в более короткий срок из двух периодов – срок аренды или срок полезной службы актива.

Таким образом, срок полезной службы арендованного актива не может быть более продолжительным, чем срок аренды, так как актив должен быть возвращён арендодателю по окончании аренды, если не предполагается передача права собственности.

Существует два метода начисления процентов при финансовой аренде: актуарный и кумулятивный.

При применении **актуарного метода** проценты начисляются исходя из цены приобретения объекта аренды на начало каждого периода, которая складывается из стоимости объекта плюс процентные платежи минус ежегодное погашение аренды.

При применении **кумулятивного метода** проценты, начисленные за каждый год, выплачиваются как часть арендной платы, уплачиваемой в

последний день года, поэтому в конце каждого периода остаются только обязательства по основной сумме.

Арендуемые активы подлежат проверке на обесценение в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов». При необходимости арендатор должен признать убыток от обесценения.

Пример:

В 2010 году предприятие арендовало производственное оборудование.

Условия договора аренды:

1. Начало аренды – январь 2010 г.
2. Срок аренды – 3 года.
3. Справедливая стоимость оборудования 300000 руб.
4. Ставка процентных платежей составляет 9,7%,
5. Ежегодная арендная плата в сумме 120000 руб., вносится в конце года.
6. По окончании срока аренды арендатор получает право собственности на оборудование.
7. Срок полезной службы оборудования 6 лет, метод начисления амортизации линейный.

Произвести расчёт процентных платежей за весь срок аренды актуарным методом, выполнить бухгалтерские записи по отражению аренды в учёте арендатора за первый и второй годы аренды.

Решение:

В соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» договор аренды классифицируется как финансовая аренда, поскольку арендатор получает право собственности на имущество в конце срока аренды.

Таблица 9

Расчёт арендной платы актуарным методом, тыс. руб.

Период	Справедливая стоимость на начало года	Процентные платежи	Основная сумма долга	Погашение	Остаток на конец года
2010	300	29,1	329,1	120	209,1
2011	209,1	20,3	229,4	120	109,4
2012	109,4	10,6	120	120	-
Итого	-	60	678,5	360	-

Бухгалтерские записи:

- 1) Принято к учёту арендованное оборудование (январь 2010 г.)

Д Основные средства	300000
К Обязательства по финансовой аренде	300000
- 2) Начислена амортизация за первый год аренды

Д Расходы на амортизацию	50000
К Амортизация основных средств	50000
- 3) Начислены финансовые (процентные) расходы за первый год

Д Расходы по процентам	29100
К Обязательства по финансовой аренде	29100
- 4) Уплачена арендная плата за первый год аренды

Д Обязательства по финансовой аренде	120000
К Денежные средства	120000
5) Начислена амортизация на оборудование за второй год аренды	
Д Расходы на амортизацию	50000
К Амортизация основных средств	50000
6) Начислены финансовые (процентные) расходы за второй год	
Д Расходы по процентам	20300
К Обязательства по финансовой аренде	20300
7) Внесена арендная плата за второй год	
Д Обязательства по финансовой аренде	120000
К Денежные средства	120000

Учет финансовой аренды у арендодателя

При передаче объекта в финансовую аренду арендодатель списывает с баланса имущество, сдаваемое в аренду.

При этом в отчёте о финансовом положении отражаются активы, находящиеся в аренде как дебиторская задолженность арендатора, равная сумме чистых инвестиций в аренду.

Таким образом, сумма арендных платежей, полученных арендодателем за весь срок аренды, возмещает справедливую стоимость арендуемого имущества и обеспечивает финансовый доход (в виде процента от стоимости имущества).

Финансовый доход в форме доходов по процентам распределяется арендодателем по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы обеспечить постоянную норму прибыли на непогашенную часть чистых инвестиций в аренду.

Чистые инвестиции в аренду – это валовые инвестиции в аренду за вычетом неполученного финансового дохода.

Валовые инвестиции в аренду – это сумма минимальных арендных платежей, с точки зрения арендодателя, и причитающаяся арендодателю негарантированная ликвидационная стоимость арендуемого актива.

Валовые инвестиции в аренду рассчитываются как сумма стоимости актива, переданного в аренду, и неполученного финансового дохода в форме дохода по процентам.

Неполученный финансовый доход в бухгалтерском учёте учитывается как доходы будущих периодов.

Пример:

В 2010 году фирма сдала оборудование в аренду:

1. Начало аренды – январь 2010.
2. Срок аренды - 3 года.
3. Справедливая стоимость оборудования 300000 руб.
4. Ставка процентных платежей составляет 9,7%,
5. Ежегодная арендная плата в сумме 120000 руб.
6. По окончании срока аренды арендатор получает право собственности на оборудование.

Произвести расчёт процентных платежей за весь срок аренды актуарным

методом, выполнить бухгалтерские записи по отражению аренды в учёте арендодателя за первый и второй годы аренды.

Таблица 10

Отражение дебиторской задолженности и финансового дохода у арендодателя, тыс. руб.

Период	Задолженность арендатора на начало года	Арендная плата	Процентные платежи	Доходы будущих периодов
2010	360 (300+60)	120	29,1	60
2011	240	120	20,3	30,9
2012	120	120	10,6	10,6
Итого:	-	360	60	

Бухгалтерские записи :

- 1) Передано в финансовую аренду оборудование
 - Д Задолженность арендатора 300000
 - К Основные средства 300000
- 2) Начислен финансовый доход за весь срок аренды
 - Д Задолженность арендатора 60000
 - К Доходы будущих периодов 60000
- 3) Начислен финансовый доход за первый год аренды
 - Д Доходы будущих периодов 29100
 - К Доходы по процентам 29100
- 4) Получена арендная плата за первый год аренды
 - Д Денежные средства 120000
 - К Задолженность арендатора 120000
- 5) Начислены доходы по процентам за второй год
 - Д Доходы будущих периодов 20300
 - К Доходы по процентам 20300
- 6) Получена арендная плата за второй год аренды
 - Д Денежные средства 120000
 - К Задолженность арендатора 120000
- 5) Начислены доходы по процентам за второй год
 - Д Доходы будущих периодов 20300
 - К Доходы по процентам 20300

Учёт операционной аренды

Если аренда не предполагает передачу практически всех рисков и вознаграждений от обладания активом арендатору, то она классифицируется как *операционная аренда*.

Арендодатель продолжает учитывать на балансе имущество, предоставляемое по договору аренды. Доход по операционной аренде должен признаваться равномерно в течение срока аренды (исключая поступления от арендатора за предоставление таких услуг, как страхование и техническое обслуживание).

Амортизация начисляется арендодателем. Расходы по аренде, в том числе амортизация по объектам аренды, признаются как текущие расходы отчётного периода.

Арендатор отражает в отчёте о финансовом положении текущие обязательства по арендным платежам (в составе кредиторской задолженности) или дебиторскую задолженность по арендным услугам – в случае предоплаты.

Арендные платежи арендатор должен признавать в отчёте о совокупном доходе как расходы отчётного периода. Арендные платежи равномерно распределяются по отчетным периодам в течение срока аренды (кроме случаев, когда предполагается, что выгоды от аренды будут поступать на неравномерной основе).

Пример:

Предприятие А сдает предприятию Б здание сроком на 2 года. Первоначальная стоимость - 5000000 рублей, срок полезной службы - 40 лет, ежегодная арендная плата - 100000 руб.

По условиям договора в первый год необходимо внести арендную плату за первый год и предоплату за второй год аренды в размере 50%.

Выполнить бухгалтерские записи по отражению операционной аренды за первый финансовый год.

Учет у арендатора.

1) Начислены арендные платежи	
Д Расходы по операционной аренде	100000
К Обязательства по операционной аренде	100000
2) Уплачены арендные платеж	
Д Обязательства по операционной аренде	100000
К Денежные средства	100000
3) Уплачен аванс за второй год аренды	
Д Дебиторская задолженность по операционной аренде	50000
К Денежные средства	50000

Учет у арендодателя.

1) Начислена годовая амортизация здания	
Д Расходы по операционной аренде	125000
К Амортизация основных средств	125000
2) Получена арендная плата за первый год аренды	
Д Денежные средства	150000
К Задолженность арендатора по операционной аренде	150000
3) Начислен доход от операционной аренды	
Д Задолженность арендатора по операционной аренде	100000
К Доход от операционной аренды	100000

Требования к раскрытию информации в финансовой отчётности об аренде в соответствии с IAS 17 «Аренда»

Применительно к финансовой аренде арендодатели обязаны раскрывать:

- условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчётном периоде;

- сверку между суммой валовых инвестиций в аренду на отчётную дату и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на отчётную дату;

- общую сумму валовых инвестиций в аренду и дисконтированную стоимость дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам;

- общее описание существенных договоров аренды, заключённых арендодателем.

Применительно к операционной аренде арендодатели обязаны раскрывать совокупную условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчётном периоде.

Условная арендная плата – это та часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определённой суммы, но основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, будущий объём продаж, будущий объём использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента).

4.5. МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Понятие, состав и оценка запасов

МСФО (IAS) 2 «Запасы» регулирует представление в финансовой отчетности информации о запасах.

Запасы – это активы:

- 1) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- 2) находящиеся в процессе производства для последующей продажи;
- 3) в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

IAS 2 «Запасы» предусматривает классификацию запасов на следующие классы:

- товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
- готовая продукция, произведённая предприятием;
- незавершённое производство;
- сырьё и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

Запасы предприятия, оказывающего услуги, могут быть классифицированы как незавершённое производство.

Стандарт не распространяется:

- 1) на незавершенные работы, возникающие в процессе строительных контрактов (незавершенное строительство). Такие работы учитываются в соответствии с МСФО 11 «Договоры на строительство»;

- 2) на финансовые инструменты;

- 3) биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью;

- 4) запасы, находящиеся у торгующих на товарной бирже брокеров.

Информация о перечисленных активах представляется в соответствии с другими стандартами.

В бухгалтерском учёте оценка запасов проводится дважды:

- 1) в момент первоначального признания;
- 2) в момент списания запасов.

В финансовой отчетности запасы оцениваются по наименьшей из двух величин:

- 1) себестоимость заготовления (изготовления);
- 2) чистая стоимость продажи.

Себестоимость заготовления включает все затраты на приобретение, переработку, транспортировку и прочие затраты на приведение запасов в требуемое состояние.

Чистая стоимость продажи – это предполагается цена продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на укомплектование и продажу.

Первоначальная оценка запасов может осуществляться одним из 3-х методов:

- 1) по фактической себестоимости;
- 2) по нормативным затратам;
- 3) по розничным ценам.

1. Метод оценки запасов по фактической себестоимости.

Себестоимость запасов включает все фактические затраты на приобретение, переработку, транспортировку и прочие затраты для приведения запасов в требуемое состояние.

Затраты на приобретение включают:

- цена приобретения;
- затраты на транспортировку и разгрузку;
- импортные пошлины;
- невозмещаемые налоги.

Затраты на переработку включают:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты по оплате труда;
- постоянные накладные производственные расходы;
- переменные накладные производственные расходы.

Постоянные накладные производственные расходы – это косвенные расходы, которые не меняются при различных объемах производства (амортизация, обслуживание оборудования и зданий, аренда производственных помещений, управленческие общепроизводственные расходы).

Переменные накладные производственные расходы – это косвенные расходы, которые изменяются при изменении объема производства (например, косвенные расходы на оплату труда и материалов).

Прочие затраты могут включаться в стоимость запасов только в том случае, если они связаны с приобретением, переработкой и приведением запасов в требуемое состояние. Например:

- расходы по хранению (например, складские запасы на выдержку коньяка);
- дизайн продукции для удовлетворения потребностей конкретного клиента;
- при применении альтернативного подхода учёта затрат по займам, предусмотренного МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», включаются проценты по займам (кредитам);
- другие расходы.

Не включаются в стоимость запасов следующие расходы:

- сверхнормативные потери сырья;
- сверхнормативные расходы на оплату труда;
- прочие сверхнормативные производственные расходы;
- расходы на хранение готовой продукции;
- расходы на продажу;
- управленческие расходы, не связанные с приведением запасов в требуемое состояние.

Перечисленные расходы учитывают в качестве расходов организации в том периоде, когда они были произведены.

2. Метод оценки запасов по нормативным затратам.

Этот метод может быть использован для удобства проведения и повышения экономичности учётных процедур. В основу метода нормативных затрат положены нормы расхода запасов, исходя из их потребления при обычной эффективности производства. По существу, он является аналогом использования в отечественной российской практике отражения материалов по учётным ценам.

3. Метод оценки запасов по розничным ценам.

Метод розничных цен используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся изделий, имеющих одинаковую маржу, и для которых нецелесообразно использовать другие методы оценки себестоимости. Суть метода состоит в надбавке к покупной стоимости товара определённой маржи, которая называется в российской практике торговой наценкой. Подобный подход широко применяется российскими торговыми организациями.

Оценка запасов при списании в производство или в продажу.

При списании в производство или в продажу оценка запасов может осуществляться 3-мя способами:

- 1) путём идентификации индивидуальных затрат;
 - 2) по методу ФИФО (FIFO, first in – first out);
 - 3) по средневзвешенной себестоимости.
- 1) По методу идентификации индивидуальных затрат оценка проводится на основе выделения фактических расходов по каждой единице запаса.
 - 2) Метод ФИФО - запасы, приобретаемые первыми, будут использованы (списаны) первыми. Соответственно в отчёте о финансовом положении

запасы будут отражаться по последним закупкам. В условиях инфляции последние закупки могут быть дороже.

- 3) Средневзвешенная себестоимость рассчитывается исходя из стоимости запасов на начало отчетного периода, а также всех единиц запасов, которые были приобретены в течение отчетного периода.

Запасы, имеющие одинаковое предназначение, должны оцениваться по одному методу, независимо от географического месторасположения или применяемых систем налогообложения.

Пример: предприятие продает одну модель автомобиля. На начало отчетного периода запасы отсутствуют. В течение отчетного периода компания покупает 4 автомобиля. В результате роста цен автомобили стоили 12 000, 13000, 14000, 15000 долл. в порядке их приобретения. Фирма продала 2 автомобиля.

Определить себестоимость продаж (для формирования отчёта о прибыли и убытке) и стоимость запасов в конце отчётного периода (для формирования отчёта о финансовом положении), используя для оценки стоимости запасов:

- 1) метод ФИФО;
- 2) метод средневзвешенной стоимости.

Решение:

- 1) применение метода ФИФО:

себестоимость продаж = $12000+13000=25000$ долл.

стоимость запасов на конец отчётного периода = $14000+15000=29000$ долл.

- 2) по средневзвешенной себестоимости:

себестоимость продаж = $(12000+13000+14000+15000)/4 \times 2=27000$ долл.

стоимость запасов на конец отчётного периода = $54000 / 4 \times 2=27000$ долл.

Оценка запасов при формировании финансовой отчетности

В финансовой отчётности запасы оцениваются **по наименьшей** из двух величин:

- себестоимость заготовления (изготовления) или
- чистая стоимость продажи.

Себестоимость заготовления - включает все затраты на приобретение, переработку, транспортировку и прочие затраты на приведение запасов в требуемое состояние.

Чистая стоимость продажи (ЧСП) – это предполагаемая цена продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом предполагаемых расходов на укомплектование и расходов на продажу.

На практике возможна ситуация, когда продажа запасов осуществляется ниже их себестоимости. Причины:

- 1) общее падение рыночных цен;
- 2) физическое повреждение запасов;
- 3) моральное устаревание запасов.

Если цена продажи ниже текущей себестоимости, то стоимость запасов необходимо снизить до ЧСП. Фактически это означает признание убытка до его фактического образования.

Сопоставление себестоимости и ЧСП должно проводиться по каждому виду товарно-материальных ценностей.

Если готовая продукция продается с прибылью, то стоимость материалов, которые используются в производстве продукции, отражается по фактической себестоимости их приобретения.

Если цена на готовую продукцию снижается по причине снижения цен на материалы, то стоимость данных материалов следует уменьшить. При снижении цены на материалы следует использовать данные по приобретению аналогичных материалов в аналогичные периоды.

Пересмотр ЧСП всех запасов следует производить в каждом отчетном периоде.

Понижение стоимости запасов до ЧСП признается в качестве расходов и в количественной оценке отражается в отчете о совокупном доходе.

Пример: компания приобрела 200 баррелей нефти по цене 60 долл. за 1 баррель в рамках спекулятивной операции. В конце отчетного периода цена снизилась до 50 долл. за баррель и нефть не удалось продать. Определить:

1) какую величину корректировки до ЧСП следует признать в конце отчетного периода?

В конце следующего отчетного периода рыночная цена выросла до 64 долл. за баррель, но нефть опять не была продана.

2) по какой оценке будут отражаться запасы нефти в конце данного отчетного периода ?

Решение:

1) Согласно принципу осмотрительности в конце отчетного периода следует уменьшить цену до 50 долл. за баррель и сделать корректировку до ЧСП в бухгалтерском учёте:

Д Расходы отчетного периода	2000
К Резерв снижения стоимости материальных ценностей	2000

2) В конце следующего отчетного периода запасы нефти оцениваются по 60 долл. за баррель, эта оценка является наименьшей из двух величин: закупочная цена = 60 долл. и ЧСП = 64 долл. Проводим восстановление корректировки ЧСП в связи с изменением конъюнктуры рынка:

Д Резерв снижения стоимости материальных ценностей	2000
К Доходы отчетного периода	2000

Сравнение положений ПБУ 5/ 01 «Учёт материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы» позволяет выявить отличия в оценке запасов.

1) Согласно ПБУ 5/01 оценка запасов в бухгалтерском балансе проводится по фактической себестоимости. Согласно МСФО 2 »Запасы» в отчёте о финансовом положении оценка запасов проводится по наименьшей из двух величин – по себестоимости или по чистой стоимости продажи.

2) Согласно МСФО 2 «Запасы» сверхнормативные затраты не включаются в

себестоимость заготовления (изготовления).

3) Согласно ПБУ 5/01 в конце отчётного периода возможна переоценка материально-производственных запасов, которые морально устарели, потеряли своё качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась. Однако восстановление снижения оценки не предусмотрено в отличие от МСФО 2 «Запасы».

Требования к раскрытию информации в финансовой отчётности

В финансовой отчётности подлежит раскрытию следующая информация о запасах:

- учетная политика, принятая для оценки запасов;
- общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость по статьям классификации, принятой предприятием;
- балансовая стоимость запасов, учтённых по чистой стоимости продажи;
- величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода;
- величина восстановленной суммы ранее произведенного снижения, признанная в качестве дохода отчетного периода.

Глава 5. Стандарты, связанные с финансовыми результатами предприятия

5.1. МСФО (IAS) 18 «Выручка»

Понятие и признание выручки

Целью МСФО (IAS) 18 «Выручка» является определение порядка учета выручки, возникающей от различных видов операций и событий.

Доход включает в себя выручку компании и прочие прибыли.

Доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения обязательств, которые привели к увеличению капитала, не связанному с вкладами акционеров.

Выручка - это валовое поступление экономических выгод за период в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.

Главный вопрос при учете выручки – это определение момента ее признания.

Выручка признается тогда, когда выполняются критерии:

- существует вероятность получения компанией будущих экономических выгод;
- величина этих выгод может быть надежно определена.

Выручка возникает в результате следующих сделок и событий:

- продажа товаров;
- предоставление услуг;
- использование другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Товары включают в себя продукцию, произведенную компанией для

продажи либо купленную для перепродажи, в частности товары, приобретенные розничным торговцем, или землю и другое имущество, предназначенное для перепродажи.

Предоставление услуг обычно подразумевает выполнение компанией согласованного в контракте задания в течение определенного периода времени. Услуги могут предоставляться в течение одного или более одного периодов времени.

Выручка от предоставления услуг по строительным договорам подряда, например, контракты на оказание услуг руководителей проектов и архитекторов, не рассматривается в МСФО 18, а отражается в соответствии с МСФО 11.

Использование другими организациями активов компании ведет к возникновению выручки в форме:

- процентов;
- лицензионных платежей;
- дивидендов.

Процент - это плата за использование денежных средств или их эквивалентов или сумм, причитающихся компании.

Лицензионный платеж (роялти) - это плата за использование долгосрочных активов компании, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения.

Дивиденды - это распределение прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса.

МСФО 18 не рассматривает выручку, возникающую:

- от договоров аренды (МСФО 17);
- договоров страхования у страховых компаний;
- изменений в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их реализации;
- изменений в стоимости других краткосрочных активов;
- изменений в стоимости биологических активов;
- добычи полезных ископаемых;
- в виде дивидендов от инвестиций, учитываемых согласно методу учета по долевному участию (МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»).

Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется компанией на основании ее договора с покупателем или пользователем актива.

Оценка суммы выручки в соответствии с МСФО 18 "Выручка"

Сумма выручки оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или ожидаемого к получению с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых компанией.

В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или их эквивалентов.

Оценка выручки при отсрочке платежа. Если поступление денежных средств или их эквивалентов откладывается, то справедливая стоимость

возмещения может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств.

Разность между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается как процентный доход в течение срока договора.

Оценка выручки при обмене активами. Обмен аналогичными по характеру и величине товарами или услугами не рассматривается как сделка, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для удовлетворения спроса на временной основе в конкретном месте (с целью расширения ассортимента).

Обмен товаров или услуг на отличные от них товары или услуги рассматривается как операция, создающая выручку.

Выручка оценивается:

- по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов;

- либо по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов, если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена.

Критерии признания выручки обычно применяются отдельно к каждой сделке.

Продажная цена товара включает определенную сумму на последующее обслуживание. Эта величина откладывается и признается как выручка за период, в течение которого производится обслуживание.

Для коммерческих компаний основным видом выручки является выручка, возникающая от продажи товаров. Однако поскольку условия в договорах между покупателем и продавцом могут быть самые различные, то момент признания зависит от всех условий в совокупности.

Согласно МСФО 18 выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются следующие условия:

- покупателю переданы значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;

- продавец больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

- сумма выручки может быть надежно оценена;

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;

- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Определение момента передачи продавцом покупателю значительных рисков и вознаграждений, связанных с собственностью, требует изучения условий сделки.

В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с

собственностью, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или владения.

В других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с собственностью, происходит в иной момент, чем передача юридических прав собственности или владения.

Если компания сохраняет значительные риски, связанные с собственностью, то сделка не является продажей и выручка по ней не признается.

В ряде случаев компания может сохранять значительный риск, связанный с собственностью. Это происходит, когда:

- продавец сохраняет ответственность за неудовлетворительное функционирование товара, не покрываемое стандартными гарантийными обязательствами;

- получение выручки продавцом зависит от получения выручки покупателем в результате продажи его товаров;

- отправленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который еще не выполнен компанией;

- покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у компании нет уверенности в получении дохода.

Если компания сохраняет лишь незначительные риски, связанные с собственностью, то сделка является продажей и выручка признается.

Выручка признается только тогда, когда существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные со сделкой. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено возмещение или не устранена неопределенность.

Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же сделке или какому-либо событию, признаются одновременно; этот процесс обычно называется **соотнесением доходов и расходов**. Расходы, в том числе гарантийные обязательства и другие затраты, возникающие после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены, если выполнены другие условия, необходимые для признания выручки. Однако выручка не может быть признана, если расходы не могут быть надежно оценены; в таких условиях любое уже полученное за продажу товара возмещение признается в качестве обязательства.

В случае предоставления услуг признание выручки осложняется тем фактом, что зачастую сложно достоверно оценить все затраты, поскольку период предоставления услуг может быть длиннее определенного ранее периода или длиннее одного финансового года.

Когда результат сделки, предполагающей предоставление услуг, может быть надежно оценен, то выручка от этой сделки должна признаваться не одномоментно, а в зависимости от степени завершенности сделки на отчетную дату.

Результат сделки может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
- степень завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена;
- затраты, понесенные при реализации сделки, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть достаточно точно определены.

Признание выручки по степени завершенности сделки часто называется методом "по степени завершенности". Согласно этому методу выручка признается в том же периоде, когда предоставляются услуги.

В случае, когда возникает неопределенность по поводу получения суммы, уже включенной в выручку по предоставленным услугам, недополученная сумма или сумма, вероятность получения которой равна нулю, признается как расход, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

Оценка результата по степени завершенности осуществляется различным образом.

Оценка "по проценту завершения". Степень завершенности договора может быть определена различными методами. Компания использует тот из них, который обеспечивает надежную оценку выполненной работы. В зависимости от характера договора эти методы могут включать:

- отчеты о выполненной работе;
- расчетное количество услуг, предоставленных на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;
- пропорциональное соотношение затрат по договору, понесенных на дату составления отчета, к оценочной величине общих затрат по сделке. В затраты, понесенные на дату составления отчета, включаются лишь те, которые отражают предоставленные на эту дату услуги. В оценочные суммарные затраты по сделке включаются только те из затрат, относящихся к услугам, которые уже предоставлены или должны быть предоставлены.

Предоплаты и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают предоставленных услуг.

Оценка линейным методом. В случае, когда услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении определенного периода времени, выручка признается на основе линейного равномерного метода в течение этого времени, если только нет доказательства того, что какой-либо иной метод лучше отражает стадию завершенности.

В случае, когда какое-либо определенное действие является намного более значительным, чем другие, признание выручки откладывается до осуществления этого действия.

Если результат сделки, предполагающей оказание услуг, не может быть оценен надежно, то выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых затрат на отчетную дату.

На начальных стадиях исполнения сделки часто бывает трудно надежно оценить ее результат. Тем не менее может существовать вероятность того, что компания компенсирует затраты, понесенные при реализации сделки. Поэтому

выручка по договору признается только в той степени, в какой ожидается компенсация понесенных затрат.

В случае когда результат сделки не может быть оценен надежно и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются убытками.

Когда неопределенности, препятствовавшие надежной оценке результата договора, устраняются, то выручка признается в соответствии с основными условиями признания выручки.

Широкое распространение получили договоры, определяющие условия использования компаниями активов других компаний (например, использование различных лицензий - на программное обеспечение, на теле- и радиовещание и т.д.).

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, признается тогда, когда выполняются следующие критерии:

- существует вероятность получения будущих экономических выгод;
- величина их может быть надежно определена.

Выручка в этих случаях должна признаваться в следующем порядке:

- проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей эффективную доходность актива (МСФО 39 « Финансовые инструменты: признание и оценка»);

- лицензионные платежи (роялти) должны признаваться по методу начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора;

- дивиденды признаются при установлении права акционеров на получение выплат. Если совет директоров не делает объявления о дивидендах, начисления по приобретённым акциям не производятся.

Существует множество разновидностей заключаемых контрактов при покупке – продаже товаров, работ и услуг. В зависимости от особенностей контракта момент признания выручки может быть различным (табл. 11).

Таблица 11

Особенности признания выручки, обусловленные конкретными условиями сделок

Особенности сделки	Признание выручки
Продажи по схеме «выписать и отложить»	Выручка признаётся в момент перехода права собственности при подтверждении покупателем условия об отложенной поставке
Установка и проверка	Признание выручки возможно только после поставки, установки и проверки состояния товара
Признание выручки при продаже, когда покупатель указал в контракте ограниченное право возврата товара	Выручка признаётся после приёмки покупателем товара или по истечении срока его возврата

Окончание таблицы 11

Продажа по консигнации	Выручка признается на момент продажи товаров получателем третьей стороне. Покупатель продаёт товары третьей стороне до того, как осуществляет платёж продавцу
Продажа с оплатой наличными при получении	Выручка признаётся, когда поставка завершена и средства выплачены
Оплата приобретаемых товаров по частям (отложенная продажа)	Доставка товаров осуществляется только тогда, когда покупатель произведет окончательный платеж в серии взносов. Выручка от таких продаж признается после доставки товаров. Однако если опыт показывает, что большинство таких продаж завершено, то выручка может быть признана, когда получена значительная часть задатка, при условии, что товары имеются в наличии, обозначены и готовы для доставки покупателю
Предоплата за товар до его производства	Выручка признаётся, когда товары доставлены покупателю
Договоры продажи с последующей покупкой ранее проданных товаров	Операция признается не как реализация с получением выручки, а как кредитование с процентным расходом
Продажи в рассрочку	Выручка, относимая к продажной цене без процентов, признается на дату продажи. Продажная цена равняется дисконтированной стоимости возмещения, определяемого путем дисконтирования ожидаемых платежей по условной процентной ставке. Процентная составляющая признается в качестве выручки по мере ее получения на пропорционально временной основе с учетом условной процентной ставки
Продажа недвижимости	Выручка обычно признаётся при переходе права собственности покупателю

5.2. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Цель, сфера применения и термины стандарта

Уплата налога на прибыль регулируется МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль".

Цель IAS 12 состоит в определении порядка учёта и отражения в отчётности налогов на прибыль. Согласно IAS 12 необходимо учитывать не только текущее, но и отложенное обязательство компании по налогу на

прибыль.

Текущие налоги составляют сумму начисленного налога на прибыль к уплате или возмещению, которая рассчитывается за период по показателям, принятым в соответствии с национальным налоговым законодательством.

Отложенными налоговыми обязательствами признаются дополнительные суммы налога на прибыль, которые начисляются по определённым правилам в случае расхождения налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли.

В стандарте используются следующие термины:

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

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами налоговых органов, в отношении которой (которого) уплачиваются (возмещаются) налоги на прибыль.

Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) - агрегированная сумма, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Текущий налог - сумма налогов на прибыль, уплачиваемых (возмещаемых) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка).

Отложенные налоговые обязательства - суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы - суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
- перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

Временные разницы - разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Временные разницы могут представлять собой либо:

- **налогооблагаемые временные разницы**, то есть временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается либо погашается; либо

- **вычитаемые временные разницы**, то есть временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается либо погашается.

Налоговая база актива или обязательства - сумма, относимая на актив или обязательство в налоговых целях.

Признание и оценка отложенных налогов

Величина бухгалтерской прибыли практически никогда не совпадает с величиной налогооблагаемой прибыли, так как национальные правила

налогообложения не совпадают с требованиями МСФО. Например, в налоговом и бухгалтерском учёте применяются разные нормы начисления амортизации по объектам основных средств; отдельные расходы, участвующие при расчёте бухгалтерской прибыли, учитываются для целей налогообложения в пределах установленных норм (командировочные, представительские расходы и др.); бухгалтерский учёт по МСФО строится в соответствии с методом начисления, в то время как налоговое законодательство может предписывать кассовый метод отражения доходов и расходов.

Согласно IAS 12 **расходы по уплате налога на прибыль (РНП)** включают:

- 1) расходы по уплате текущего налога (возмещения) (РТН);
- 2) расходы по уплате отложенного налога (возмещения) (РОН).

$$\text{РНП} = \text{РТН} + \text{РОН}$$

Расход по уплате текущего налога (РТН) формируется, исходя из национальных правил налогообложения. РТН рассчитывается, исходя из налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период:

$$\text{РТН} = \text{налогооблагаемая прибыль} \times \text{ставка налога на прибыль}$$

Величина расхода по отложенному налогу (возмещения) (РОН) определяется временными разницеми в отражении фактов хозяйственной деятельности согласно правилам финансовой отчётности и налогового законодательства. Расход (возмещение) по отложенному налогу на прибыль рассчитывается: $\text{РОН} = \text{Изменение ОНА} + \text{Изменение ОНО}$, где

ОНА – актив по отложенному налогу;

ОНО – обязательство по отложенному налогу.

$\text{ОНА} = \text{ВВР} \times \text{ставка налога}$ $\text{ОНО} = \text{НВР} \times \text{ставка налога}$, где

ВВР – вычитаемая временная разница;

НВР – налогооблагаемая временная разница

Пример. Приобретено основное средство за 100 д.е., срок полезной службы согласно правилам налогового законодательства составляет 5 лет, для бухгалтерского учёта - 4 года. Амортизация для целей финансовой отчётности и налогового учёта начисляется линейным способом. Определить расход по уплате отложенного налога.

Таблица 12

Год	Основное средство		ВВР	Ставка налога	АОН (в балансе)	РОН (в отчёте о прибыли и убытке)
	Балансовая стоимость	Налоговая база				
1	75 (100 – 25)	80 (100 – 20)	5	20	1,0	1,0
2	50 (100 – 50)	60 (100 – 40)	10	20	2,0	1,0
3	25 (100 – 75)	40 (100 – 60)	15	20	3,0	1,0
4	0 (100 – 100)	20 (100 – 80)	20	20	4,0	1,0
5	0	0 (100 – 100)	-	20	-	(4,0)

Расчёту отложенного налога предшествует формирование:

- налоговой базы, выраженной в сумме, в которой налогооблагаемые активы или обязательства учитываются для налогообложения финансовых результатов;
- временных разниц, представляющих разницы между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью.

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Примеры.

1. Первоначальная стоимость станка составляет 100 д.е. В налоговых целях амортизация в сумме 30 д.е. уже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а оставшаяся стоимость будет вычитаться из будущих прибылей либо как амортизация, либо путем вычета при выбытии объекта. Выручка, полученная в результате использования станка, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от выбытия - вычитаться в налоговых целях. Налоговая база станка составляет 70 д.е.

2. Балансовая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 300 д.е. Относящаяся к ней выручка уже была включена в состав налогооблагаемой прибыли. Налоговая база торговой дебиторской задолженности составляет 300 д.е.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые будут признаны как расходы для целей налогообложения в отношении данного обязательства в будущих налоговых периодах. В случае с доходом, полученным авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы выручки, которая не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Примеры.

1. Краткосрочные обязательства включают начисленные расходы с балансовой стоимостью 100 д.е. Относящиеся к ним расходы будут вычитаться в налоговых целях на основе кассового метода. Начисленные расходы имеют нулевую налоговую базу.

2. Краткосрочные обязательства включают в себя начисленные расходы с балансовой стоимостью 100 д.е. Относящиеся к ним расходы уже были вычтены в налоговых целях. Начисленные расходы имеют налоговую базу 100 д.е.

Отложенное налоговое обязательство (ОНО) – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. **ОНО** признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из первоначального признания гудвилла или первоначального признания актива

либо обязательства в операции, которая:

- не является объединением бизнеса;
- на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

ОНО рассчитывается как произведение налогооблагаемой временной разницы и прогнозной ставки на прибыль:

$$\text{ОНО} = \text{НВР} \times \text{прогнозная ставка налога}$$

При этом налогооблагаемая временная разница (НВР) возникает, когда:

БС актива > НБ актива или БС обязательства < НБ обязательства.

Пример. Актив с первоначальной стоимостью 150 д.е. имеет балансовую стоимость 100 д.е. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 90 д.е., а применимая ставка налога - 25%.

Налоговая база актива равна 60 д.е. (первоначальная стоимость в размере 150 д.е. за вычетом накопленной налоговой амортизации в размере 90 д.е.). Для того чтобы возместить балансовую стоимость 100 д.е., предприятие должно получить налогооблагаемый доход 100 д.е., но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 60 д.е. Соответственно, предприятие уплатит налоги на прибыль в размере 10 д.е. (25% от 40 д.е.) при возмещении балансовой стоимости актива. Разница между балансовой стоимостью 100 д.е. и налоговой базой 60 д.е. представляет собой налогооблагаемую временную разницу в размере 40 д.е. Таким образом, предприятие признает отложенное налоговое обязательство в размере 10 д.е. (25% от 40), представляющее налоги на прибыль, которые оно уплатит при возмещении балансовой стоимости актива.

Начисление обязательства по отложенному налогу производится бухгалтерской записью:

Д Расходы по налогу на прибыль

К Обязательство по отложенному налогу

Актив по отложенному налогу (ОНА) – это суммы налога на прибыль, подлежащие возмещению в последующих налоговых периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесённых на будущий период незачтённых налоговых убытков;
- перенесённых на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

Актив по отложенному налогу признаётся в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в какой существует уверенность в достаточности налогооблагаемой прибыли для их использования, за исключением случаев, когда первоначальное признание актива или обязательства в результате операции, которая:

- не является объединением бизнеса;
- на момент операции не оказывает влияния ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (убыток).

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} \times \text{прогнозная ставка налога}$$

При этом вычитаемая временная разница возникает, когда:

БС актива < НБ актива или БС обязательства > НБ обязательства.

Начисление актива по отложенному налогу производится бухгалтерской записью:

Д Актив по отложенному налогу

К Расходы по уплате налога на прибыль.

В отношении временных разниц в МСФО применяется не текущая, а прогнозная ставка налога на прибыль, которая дисконтируется исходя из прогнозов экономического развития страны и стабильности национальной валюты.

При составлении консолидированной финансовой отчетности материнским компаниям необходимо формировать отложенные налоги на прибыль. Отложенные налоги в консолидированной финансовой отчетности возникают в случае выявления временных разниц между балансовой стоимостью активов, обязательств и их налоговой базой.

Глава 6. Трансформация финансовой (бухгалтерской) отчетности

Способы получения финансовой отчетности по МСФО. Их достоинства и недостатки

Существует два основных метода составления отчетности в соответствии с МСФО:

- трансформация финансовой отчетности;
- конверсия или ведение параллельного учета.

Трансформация (метод корректировки предшествующих отчетных периодов) – это периодический подход, при котором информацию, сформированную по российской системе бухгалтерского учета, анализируют и вносят изменения для приведения в соответствие с МСФО.

Трансформация финансовой отчетности российских организаций в соответствие международным стандартам финансовой отчетности является первым, очень важным и обязательным шагом на пути перехода от РСБУ к МСФО. Это связано с тем, что даже при переходе к параллельному учету в соответствии с МСФО необходимо хотя бы раз провести трансформацию отчетности для получения начального пробного баланса и форм финансовой отчетности, предусмотренных международными стандартами. Компания отражает информацию в соответствии с требованиями российской системы бухгалтерского учета, и только, по мере необходимости, вносятся различные корректировки финансовой отчетности таким образом, чтобы трансформированные данные соответствовали стандартам МСФО.

Существует несколько вариантов трансформации, характеристика которых представлена в табл. 13.

Таблица 13

Характеристика вариантов трансформации

Полная трансформация	При этом методе, по мере необходимости, вносятся различные корректировочные проводки, которые позволяют устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России. Для корректировки определенных счетов используется информация из первичных документов. Финансовая информация представляется в местной валюте
Полная трансформация с учетом гиперинфляции	Метод предусматривает все изменения, осуществляемые при полной трансформации, и представляет финансовые отчеты в соответствии с МСФО в местной валюте с учётом гиперинфляции
Полная трансформация с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту	Финансовые отчеты, предоставленные с учетом гиперинфляции в соответствии с МСФО, в местной валюте пересчитываются в стабильную иностранную валюту для того, чтобы иметь возможность сопоставить их с аналогичными иностранными компаниями или для консолидации с иностранной материнской компанией

Конверсия (метод параллельного, двойного ведения учета) – этот метод требует либо формирования бухгалтерских данных в двух системах финансовой отчетности, либо конфигурации программного обеспечения с тем, чтобы оно выдавало два типа отчетности – в формате МСФО и в формате, предусмотренном российской системой бухгалтерского учета.

Существует несколько вариантов параллельного ведения учета (табл. 14):

Таблица 14

Характеристика вариантов конверсии

Полная конверсия	Этот метод параллельного учета подходит для компаний, работающих с использованием бухгалтерского программного обеспечения для учета всех финансово-хозяйственных операций. При этом компании будут иметь возможность представлять полный пакет финансовой отчетности, предусмотренный как российскими ПБУ, так и МСФО
Поэтапная конверсия	Этот метод предлагает вариант для перехода к представлению информации по МСФО поэтапно и, одновременно, ведение компьютерной системы бухгалтерского учета. Процесс компьютеризации будет внедрен постепенно в каждой из учетных областей (например, основные средства, товарно-материальные запасы, дебиторская задолженность). Новые зоны учета добавляются после того, как текущие зоны введены и начали функционировать должным образом

В табл.це 15 представлены достоинства и недостатки ранее рассмотренных методов конверсии и трансформации.

Таблица 15

Преимущества и недостатки трансформации и конверсии

Трансформация (метод корректировки предшествующих периодов)	Конверсия (метод параллельного учета)
Представляет финансовые отчеты, составленные в соответствии с МСФО, на определенную дату, когда существует четкая потребность в её составлении	Представляет текущую финансовую отчетность в соответствии с МСФО на постоянной основе
Осуществляется независимыми внешними специалистами с участием персонала компании и не требует изменений в организационной структуре компании	Осуществляется только сотрудниками компании с привлечением внешних специалистов, требует реорганизации многих подразделений в компании
Стоимость может быть заранее определена и внедрение может быть выполнено быстро	Более дорогостоящий для бюджета компании способ, внедрение может потребовать много времени
Финансовая отчетность в соответствии с МСФО может быть представлена только после составления отчетности, составленной в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета	Финансовая отчетность в соответствии с МСФО может быть представлена в то же время, что и финансовая отчетность, составленная на основе национальных стандартов бухгалтерского учета
Представляет менее точную финансовую информацию в соответствии с МСФО	Представляет более точную финансовую информацию в соответствии с МСФО

Методика трансформации отчетности

Процедура трансформации отчетности имеет стандартную последовательность действий.

Однако содержание этапов трансформации зависит от многих факторов.

Важнейшие факторы влияния:

- специфика финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которая оказывает влияние на направления корректировок;
- особенности организации бухгалтерского учета (техника сбора информации, документооборот).

Процесс трансформации можно разбить на 5 этапов.

1. Подготовительный этап

На подготовительном этапе необходимо определить:

- цель трансформации отчётности;
- период, за который будет формироваться первая отчётность по МСФО;

- дату перехода на МСФО (количество периодов, за которое будет представлена сравнительная информация);
- функциональную валюту компании и валюту отчётности;
- язык отчётности;
- способ осуществления информации (специалисты со стороны; специалисты компании);
- необходимость аудиторского сопровождения;
- сроки и общую стоимость работ.

2. Рабочий этап

Это самый трудоёмкий и продолжительный этап трансформации.

Цель рабочего этапа заключается в выявлении основных отличий между учётом в РСБУ и учётом по МСФО.

2.1. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия и системы бухгалтерского учёта.

Изучается специфика финансово-хозяйственной деятельности предприятия, выявляются типовые хозяйственные операции, проводится анализ учетной политики и рабочего плана счетов. Именно специфика финансово-хозяйственной деятельности предприятия и особенности организации бухгалтерского учета будут определять содержание трансформационных корректировок.

Анализ хозяйственных операций предприятия позволит сформировать рабочие документы трансформации, в которых будут отражены отличия в правилах учёта. Тестирование учётной политики также способствует выявлению несоответствия учёта по РСБУ и МСФО.

2.2. Формирование учётной политики, отвечающей требованиям МСФО.

На данном этапе, если это необходимо, проводится формирование рабочего плана счетов. Учётная политика должна войти в комплект финансовой отчётности. Рабочий план счетов является внутренним документом компании.

2.3. Сбор информации и заполнение рабочих документов по статьям отчётности для формирования трансформационных проводок

Информация необходима для корректировки отличий в учёте между РСБУ и МСФО.

2.4. Заполнение трансформационных таблиц.

Непосредственно объектами трансформации отчётности по МСФО выступают бухгалтерский баланс и отчёт о финансовых результатах, поскольку эти формы содержат основные элементы финансовой отчётности по МСФО (активы, обязательства, капитал, доходы и расходы).

2.5. Сбор информации для составления отчёта об изменениях в капитале и отчёта о движении денежных средств.

Показатели этих отчётов формируются на основе российских аналогов, трансформированных бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах, а также дополнительной информации, собранной на рабочем этапе.

2.6. *Формирование текстового файла по описанию трансформационных проводок, оценочных суждений и упрощений, принятых при проведении трансформации.*

3. *Учёт гиперинфляции*

В отличие от учёта по российским стандартам в системе МСФО регулируется учёт в условиях гиперинфляции стандартом МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчётность в гиперинфляционной экономике».

4. *Пересчёт в иностранную валюту*

Применение требований МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

5. *Формирование финансовой отчётности*

Формирование компонентов финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Рабочие документы процесса трансформации

Основным рабочим документом процесса трансформации является сводная трансформационная таблица, представляющая собой свод трансформационных записей (поправок) и реклассов (табл. 16).

Крупная компания может составлять также:

- рабочие трансформационные таблицы;
- журналы трансформационных записей;
- другие учётно-аналитические регистры.

Таблица 16

Сводная трансформационная таблица

Статьи отчётов	Данные РСБУ	Трансформационные проводки (ТР) и реклассы (Р)						Данные по МСФО
Бухгалтерский баланс								
.....	X	ТП ₁	ТП ₂	....	Р ₁	Р ₂	....	X ₁
Отчёт о финансовых результатах								
.....	У	ТП ₁	ТП ₂	....	Р ₁	Р ₂	....	У ₁

Структура сводной трансформационной таблицы должна содержать данные российского учёта, данные согласно МСФО и величину отклонений.

Все трансформационные записи можно условно разделить на 2 типа:

1) трансформационные проводки (ТП), изменяющие оценку элементов финансовой отчётности, например:

- применение дисконтированной оценки;
- применение справедливой стоимости;
- изменение оценки за счёт учета обесценения;
- изменение оценки за счёт создания резервов и др.

Суммы корректировки оценок активов и обязательств относятся на нераспределённую прибыль.

В процессе трансформации используются корректирующие бухгалтерские счета:

- Нераспределённая прибыль отчётного периода (84-11);
- Нераспределённая прибыль прошлых лет (84-12).

Пример. На рабочем этапе было выявлено, что на счёте 02 «Амортизация основных средств» неправомерно начислена и отражена сумма амортизации основных средств, используемых в компании на основании договора доверительного управления:

- сумма амортизации отчётного периода – 50 000 руб.;
- сумма амортизации, начисленной в предыдущие периоды – 500 000 руб.

Трансформационные проводки:

Д 02 – К 84-11 50 000

Д 02 – К 84-12 500 000

Составим трансформационную рабочую таблицу по счёту 02 «Амортизация основных средств»:

Наименование счёта	Дебет	Кредит
Амортизация основных средств	550 000	
Нераспределённая прибыль отчётного года		50 000
Нераспределённая прибыль прошлых лет		500 000
Списана амортизация	550 000	550 000

2) реклассы (Р) - проводки, связанные с изменением классификации элементов финансовой отчётности, например:

- реклассификация элементов финансовой отчётности;
- реклассификация бухгалтерских счетов;
- введение новых объектов учёта;
- исключение неудовлетворяющих критериям признания в соответствии с МСФО объектов учёта.

Пример. Лицензия на пользование программным продуктом в оценке 180 000 руб. включена в состав расходов будущих периодов. Следует переклассифицировать объект учёта как нематериальный актив.

Проводка по переклассификации:

Д Нематериальные активы – К Расходы будущих периодов 180 000.

Список использованных источников

1. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности".
2. План дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе международных стандартов финансовой отчетности на 2011 – 2015 годы (утвержден приказом Минфина России от 11.11.2011 № 440).
3. Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. №107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» ред. от 27 января 2012 г.).
4. Приказ Минфина России от 25.11.2011 №160н «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в редакции приказа Минфина России от 18.07.2012 №106н).
5. Бабаев, Ю.А. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2012. – 398 с.
6. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова; под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Изд - во «Омега – Л», 2011. – 571 с.
7. Генералова, Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Н.В. Генералова. - М.: ТК Велби, Изд - во «Проспект», 2008. – 416 с.
8. Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л. Б. Трофимова.- 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд - во «Юрайт», 2012.-310 с.
9. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / под ред. Л.И. Ушвицкого, А.А. Мазуренко. – Ростов н / Д.: Феникс, 2009 – 153 с.
10. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери. – АССА, 2009.
11. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. – 3-е изд., испр. и доп. / В.Ф. Палий. – М.: «ИНФРА-М», 2008. – 360 с.
12. Чая, В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В.Т. Чая, Т.В. Чая. – М.: Рид Групп, 2011. – 368 с.
13. Шестакова, Е.В. Международная система финансовой отчетности: учебник / Е.В. Шестакова.- М.: РОСБУХ, 2013. – 308 с.
14. Шишкова, Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Полный курс МВА / Т.В. Шишкова, Е.А. Козельцева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Рид Групп, 2011. – 320 с.

Приложения

Приложение 1

Состав МСФО и ПБУ

№ п/п	МСФО	ПБУ
1	<i>IAS 1</i> Представление финансовой отчетности	<i>ПБУ 1/2008</i> Учетная политика организации <i>ПБУ 4/1999</i> Бухгалтерская отчетность организации
2	<i>IAS 2</i> Запасы	<i>ПБУ 5/2001</i> Учет материально – производственных запасов
3	<i>IAS 7</i> Отчет о движении денежных средств	<i>ПБУ 23/ 2011</i> Отчет о движении денежных средств
4	<i>IAS 8</i> Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки	<i>ПБУ 21/2008</i> Изменения оценочных значений <i>ПБУ 22/2010</i> Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности
5	<i>IAS 10</i> События после окончания отчетного периода	<i>ПБУ 7/1998</i> События после отчетной даты
6	<i>IAS 11</i> Договоры на строительство	<i>ПБУ 2/2008</i> Учет договоров строительного подряда
7	<i>IAS 12</i> Налоги на прибыль	<i>ПБУ 18/2002</i> Учет расчетов по налогу на прибыль организаций
8	<i>IAS 16</i> Основные средства	<i>ПБУ 6/2001</i> Учет основных средств
9	<i>IAS 17</i> Аренда	-
10	<i>IAS 18</i> Выручка	<i>ПБУ 9/1999</i> Доходы организации <i>ПБУ 10/1099</i> Расходы организации
11	<i>IAS 19</i> Вознаграждения работникам	-
12	<i>IAS 20</i> Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи	<i>ПБУ 13/2000</i> Учет государственной помощи
13	<i>IAS 21</i> Влияние изменений обменных курсов валют	<i>ПБУ 3/2006</i> Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
14	<i>IAS 23</i> Затраты по займам	<i>ПБУ 15/2008</i> Учет расходов по займам и кредитам
15	<i>IAS 24</i> Раскрытие информации о связанных сторонах	<i>ПБУ 11/2008</i> Информация о связанных сторонах
16	<i>IAS 26</i> Учет и отчетность по пенсионным планам	-

Продолжение приложения 1		
17	<i>IAS 27</i> Консолидированная и отдельная финансовая отчетность	-
18	<i>IAS 28</i> Инвестиции в ассоциированные предприятия	-
19	<i>IAS 29</i> Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике	-
20	<i>IAS 31</i> Участие в совместном предпринимательстве	<i>ПБУ 20/2003</i> Информация об участии в совместной деятельности
21	<i>IAS 32</i> Финансовые инструменты: представление информации	<i>ПБУ 19/2002</i> Учет финансовых вложений
22	<i>IAS 33</i> Прибыль на акцию	-
23	<i>IAS 34</i> Промежуточная финансовая отчетность	-
24	<i>IAS 36</i> Обесценение активов	-
25	<i>IAS 37</i> Резервы, условные обязательства и условные активы	<i>ПБУ 8/2010</i> Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
26	<i>IAS 38</i> Нематериальные активы	<i>ПБУ 14/2007</i> Учет нематериальных активов <i>ПБУ 17/2002</i> Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
27	<i>IAS 39</i> Финансовые инструменты: признание и оценка	<i>ПБУ 19/2002</i> Учет финансовых вложений
28	<i>IAS 40</i> Инвестиционное имущество	-
29	<i>IAS 41</i> Сельское хозяйство	-
30	<i>IFRS 1</i> Первое применение МСФО	-
31	<i>IFRS 2</i> Платеж, основанный на акциях	-
32	<i>IFRS 3</i> Объединения бизнеса	-
33	<i>IFRS 4</i> Договоры страхования	-
34	<i>IFRS 5</i> Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность	<i>ПБУ 16/2002</i> Информация по прекращаемой деятельности
35	<i>IFRS 6</i> Разведка и оценка запасов полезных ископаемых	<i>ПБУ 24/2011</i> Учет затрат на освоение природных ресурсов
36	<i>IFRS 7</i> Финансовые инструменты: раскрытие информации	<i>ПБУ 19/2002</i> Учет финансовых вложений

Окончание приложения 1		
37	<i>IFRS 8</i> Операционные сегменты	<i>ПБУ 12/2010</i> Информация по сегментам
38	<i>IFRS 9</i> Финансовые инструменты	<i>ПБУ 19/2002</i> Учет финансовых вложений
39	<i>IFRS 10</i> Консолидированная финансовая отчетность	-
40	<i>IFRS 11</i> Совместная деятельность	-
41	<i>IFRS 12</i> Раскрытие информации об участии в других предприятиях	-
42	<i>IFRS 13</i> Оценка справедливой стоимости	-

Пример Плана счетов в соответствии с МСФО

1 000	ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ
1 100	<i>Денежные средства</i>
1 110	Денежные средства в кассе
1 200	Денежные средства на расчетном счете
1 210	Расчетный счет в национальной валюте
1 220	Расчетный счет в иностранной валюте
1 230	Денежные средства на специальных счетах в банках
1 240	Эквиваленты денежных средств
1 300	<i>Краткосрочные финансовые активы</i>
1 310	Финансовые активы, предназначенные для торговли
1 311	Ценные бумаги (акции)
1 320	Финансовые активы, удерживаемые до погашения
1321	Векселя полученные
1330	Ссуды, предоставленные компанией
1331	Краткосрочные займы выданные
1340	Финансовые активы в наличии для продажи
1400	<i>Счета к получению</i>
1450	<i>Резерв под безнадежные долги</i>
1500	<i>Краткосрочная дебиторская задолженность</i>
1510	Дебиторская задолженность дочерних предприятий
1520	Совместная задолженность
1530	Дебиторская задолженность сотрудников и директоров
1540	Текущая часть долгосрочной дебиторской задолженности
1550	Проценты к получению
1560	Дивиденды к получению
1570	Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал
1580	Прочая дебиторская задолженность
1600	<i>Дебиторская задолженность по налогам</i>
1610	Дебиторская задолженность по налогу на прибыль
1620	Дебиторская задолженность по НДС
1630	Дебиторская задолженность по налогу на доходы физических лиц
1640	Дебиторская задолженность по налогам к возмещению
1650	Дебиторская задолженность по местным налогам и сборам
1660	Дебиторская задолженность по прочим налогам
1700	<i>Товарно – материальные запасы</i>
1710	Сырьё и материалы
1720	Незавершенное производство
1730	Готовая продукция
1740	Товары

Продолжение приложения 2	
1750	Прочие материалы
1800	<i>Расходы, оплаченные авансом</i>
1810	Запасы, оплаченные авансом
1820	Услуги, оплаченные авансом
1830	Аренда, оплаченная авансом
1890	Прочие виды авансовых платежей
1900	<i>Отсроченные расходы</i>
1910	Краткосрочные отсроченные расходы-издержки
1920	Краткосрочные отсроченные расходы-налоги
1950	Краткосрочные отсроченные расходы прочие
1990	Прочие текущие активы
2000	ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ
2100	<i>Основные средства</i>
2110	Земля
2120	Незавершенное строительство
2150	Здания, сооружения
2159	Накопленная амортизация зданий, сооружений
2160	Оборудование
2169	Накопленная амортизация оборудования
2170	Транспортные средства
2179	Накопленная амортизация транспортных средств
2180	Жилищный фонд
2189	Накопленная амортизация по жилищному фонду
2190	Прочие основные фонды
2199	Накопленная амортизация по прочим основным фондам
2200	<i>Инвестиционная собственность</i>
2210	Земельные участки
2220	Здания
2229	Накопленная амортизация по зданиям
2300	<i>Нематериальные активы</i>
2310	Патенты
2320	Торговые марки
2330	Накопленная амортизация по нематериальным активам
2400	<i>Долгосрочные финансовые активы</i>
2500	<i>Долгосрочные инвестиции</i>
2600	<i>Долгосрочная дебиторская задолженность</i>
3000	ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
3100	<i>Счета к оплате</i>
3200	<i>Авансы полученные</i>
3300	<i>Краткосрочные долговые обязательства</i>
3350	Начисленные проценты

Окончание приложения 2

3400	Налоги к оплате (расчеты с бюджетом)
3500	Начисленные обязательства
3510	Начисленная заработная плата
3540	Кредиторская задолженность сотрудникам
3600	Текущие обязательства
3650	Задолженность перед учредителями по дивидендам
3660	Резервы предстоящих расходов
3700	Доходы будущих периодов
4000	ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
4100	Долгосрочные обязательства
4200	Долгосрочные отсроченные счета к оплате
4210	Обязательства по финансовой аренде
4220	Обязательства по текущему налогу на прибыль
5000	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
5100	Уставный капитал
5200	Дополнительный капитал
5300	Резервный капитал
5600	Нераспределенная прибыль
5610	Нераспределенная прибыль отчетного года
5620	Нераспределенная прибыль прошлых лет
6000	ДОХОД ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
6100	Доход от реализации готовой продукции (работ, услуг)
6200	Доход от реализации приобретенных товаров
6300	Доход от аренды
6400	Прочие доходы
7000	РАСХОДЫ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
7100	Себестоимость готовой продукции (работ, услуг)
7200	Себестоимость товаров, приобретенных для продажи
7300	Себестоимость услуг, связанных с арендой
7400	Прочие расходы
8000	РАСХОДЫ ПЕРИОДА
8100	Расходы по реализации товаров (работ, услуг)
8200	Общие и административные расходы
9000	ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ НЕОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
9100	Доходы от неосновной деятельности
9500	Расходы от неосновной деятельности
9600	Расходы по процентам
9800	Прочая прибыль (убытки)
9900	Налог на прибыль
9910	Чистая прибыль

Приложение 3

Отчёт о финансовом положении (горизонтальная модель)

Наименование разделов и статей	На 31.12.20xx	На 01.01.20xx
АКТИВЫ		
Долгосрочные активы		
Нематериальные активы		
Основные средства		
Биологические активы		
Инвестиционное имущество		
Финансовые активы		
Отложенные налоговые активы		
Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия		
Краткосрочные активы		
Запасы		
Торговая и прочая дебиторская задолженность		
Активы, предназначенные для продажи		
Денежные средства и их эквиваленты		
Итого активы	X	XX
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал и резервы		
Акционерный капитал		
Резервы		
Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)		
Неконтролирующие доли, представленные в составе капитала (доля меньшинства)		
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные финансовые заимствования		
Отложенные налоговые обязательства		
Долгосрочный резерв		
Краткосрочные обязательства		
Краткосрочные финансовые заимствования		
Торговая и прочая кредиторская задолженность		
Краткосрочный резерв		
Итого обязательств		
Итого капитал и обязательства	X	XX