

Министерство образования и науки Российской Федерации
Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова

И.П. Курочкина

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА
И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Текст лекций

Ярославль 2004

ББК У052.2-15я73
К 93
УДК 339.8

Рецензенты:

кафедра бухгалтерского учета и аудита МУБиНТ;
проф., канд. экон. наук Г.В. Корнякова

Курочкина И.П.

Международные стандарты учета и финансовой отчетности:

Текст лекций / И.П. Курочкина; Яросл. гос. ун-т. – Ярославль, 2004. – 92 с.

ISBN 5-8397-0359-1

Текст лекций посвящен проблемам формирования финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, разработанными КМСФО.

Представлены концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности, рассмотрены важные правила отражения в отчетности активов, обязательств, капитала, расходов и доходов, устанавливаемые МСФО, раскрыто содержание основных международных стандартов, приведены примерные формы отчетности согласно МСФО.

Текст лекций подготовлен в соответствии с образовательным стандартом по изучению дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» и предназначен для студентов всех форм обучения по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ, аудит» (блок ОПД). Они могут быть использованы при подготовке студентов по специальностям «Мировая экономика», «Менеджмент», а также для слушателей Президентской программы, руководителей организаций и профессиональных бухгалтеров.

Табл. 2. Библиограф.: 34 назв.

ISBN 5-8397-0359-1

© Ярославский государственный университет, 2004

© И.П. Курочкина, 2004

Введение

Переход России к рыночной экономике вызвал неизбежность реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рынка и необходимостью обеспечения прозрачности информации финансовой отчетности российских организаций для иностранных инвесторов и других пользователей. Непростым являлся вопрос о том, в какой мере и каким мировым опытом следует воспользоваться в ходе реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. была принята «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». Таким образом, в качестве основы реформирования отчетности выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), завоевавшие в последние годы большой авторитет во всех странах мира. Новый уровень программы реформирования связан с принятием Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности РФ на среднесрочную перспективу (приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180). Она предусматривает поэтапный переход к использованию МСФО в России с 2004 по 2010 г.

Следует отметить, что многие предприятия нашей страны в настоящее время ведут параллельный учет и составляют отчетность не только по российским правилам, но и в соответствии с международными стандартами. Организациям, выпускающим консолидированную отчетность, разрешено в качестве альтернативного варианта подготавливать ее только на основе международных стандартов. В связи с этим знание международных стандартов становится необходимым компонентом в профессиональной подготовке бухгалтеров. Руководителям, менеджерам компаний, работающим с иностранным клиентами, также необходимо хорошо ориентироваться в отчетности, подготовленной по международным стандартам.

В настоящее время в России вопросам составления отчетности по МСФО уделяется много внимания. Они освещены в работах В.Г. Гетьмана, Т.Ю. Дружиловской, Е.А. Мизиковского, С.А. Николаевой, В.А. Тереховой, Л.З. Шнейдмана, О.В. Рожновой, О.В. Соловьевой и др.

В данном тексте лекций отражены основные моменты концептуального уровня международных стандартов, формы и порядок составления отчетности, а также рассмотрены наиболее важные положения отдельных стандартов финансовой отчетности. Для контроля усвоения материала приведены тесты. В дальнейшем предполагается продолжить работу в направлении совершенствования и добавления материала по другим МСФО, включения практических задач.

Лекция 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО

Глобализация бизнеса и необходимость унификации финансовой отчетности на международном уровне

В течение последних сорока лет произошла существенная глобализация мировой экономики, созданы крупные национальные и транснациональные компании. Стала очевидной потребность всех заинтересованных лиц в прозрачной информации о финансовом положении и результатах деятельности участников рынка. Мномомиллиардные обороты компаний на мировых фондовых рынках существенно повысили требования к качественной финансовой отчетности. Прозрачная информация создает условия для построения долговременных и доверительных отношений, позволяет без дополнительных затрат разрешать кризисные ситуации на начальных стадиях. Партнеры заинтересованы в получении полной и достоверной информации о заемщиках, инвесторах, эмитентах, банках и т.д. Прозрачность финансовой отчетности позволяет видеть эффективность принятия решений и ответственность их принявших, приводит к осознанию необходимости бесконфликтности и бесперебойности работы рыночных отношений.

Прозрачная отчетность вызывает доверие со стороны участников рынка и потребителей, если она понятна заинтересованным пользователям, а одним из условий прозрачности является ее составление по

единым для всех правилам. В связи с этим инвестиционные процессы в сфере экономики в разных странах должны базироваться на единых принципах и алгоритмах исчисления прибыли, налоговой базы, условий инвестирования, капитальных затрат и средств. Унификация отчетности достигается двумя основными направлениями: гармонизацией и стандартизацией.

Наибольшую поддержку идея гармонизации получила в рамках Европейского Союза (ЕС). Смысл ее заключается в том, что в каждой стране существует собственная модель учета и система национальных стандартов, их регулирующих. В то же время эти национальные стандарты не должны противоречить аналогичным стандартам в странах Евросоюза. Плановая работа по гармонизации стандартов проводилась в Европейском Союзе с 1961 г. За это время было принято более десяти директив, регулирующих вопросы учета и отчетности. Важное значение имеет четвертая директива Евросоюза, которая определяет состав отчетности, порядок ее представления и аудирования. Седьмая директива ЕС устанавливает стандарты консолидации финансовой отчетности. С целью придания четвертой и седьмой директивам высокого статуса содержание директив включено в законодательство, регламентирующее деятельность бизнеса в странах Евросоюза.

Другое направление унификации – стандартизация финансовой отчетности. Оно разрабатывается и внедряется Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности. Суть данной идеи заключается в том, что Комитет по МСФО предлагает набор унифицированных стандартов, применимых в любой ситуации и в любой стране мира, таким образом отпадает необходимость разработки национальных стандартов. Если принимается решение о разработке национальных стандартов, то они должны соответствовать унифицированному международному набору или могут расширять и конкретизировать его.

Процессы гармонизации и стандартизации, которые особо активизировались в последней четверти двадцатого века в связи с глобализацией бизнеса, имеют давнюю традицию.

В процессе исторического развития общества возникали и постоянно совершенствовались национальные системы бухгалтерского учета. К концу 1960-х гг. в мире сформировались и использовались более 100 национальных систем бухгалтерского учета. Несмотря на

различия, можно классифицировать эти системы по определенным основаниям и выделить три наиболее распространенные модели систем бухгалтерского учета: британо-американскую; континентальную; южноамериканскую. Дадим краткую характеристику этим системам учета.

Британо-американская модель

Основная идея модели – ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В Великобритании и Америке, как правило, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний находит дополнительные источники финансовых ресурсов. В странах, относящихся к британо-американской модели, расположены штаб-квартиры многих транснациональных корпораций (ТНК), высокий уровень профессионализма бухгалтеров.

Континентальная модель

К этой модели относятся большинство стран Европы и Япония, франкоязычные африканские страны. В этих странах бизнес имеет тесные связи с банками, которые в основном удовлетворяют финансовые запросы компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательством и отличается консервативностью. Ориентация на управленческие потребности инвесторов не является основной задачей учета. Учетная практика направлена прежде всего на реализацию требований правительства, на нужды регулируемого налогообложения и макроэкономического планирования.

Южноамериканская модель

Основной господствующий язык испанский (кроме Бразилии – там португальский). Учет ориентирован на потребности государственных органов, имеет место высокая степень унификации методик учета. В странах, относящихся к южноамериканской модели, наблюдается существенный уровень инфляции, поэтому разработаны методики корректировки финансовой отчетности на темпы инфляции. Сравнительная характеристика основных двух моделей учета представлена в табл. 1.

Таблица 1

**Отличительные черты британо-американской
и континентальной моделей учета**

<i>Британо-американская</i>	<i>Континентальная</i>
Ориентация на представление «правдивой и честной» картины	Преобладание юридического подхода, формы над содержанием
Микроэкономическая ориентация	Макроэкономическая ориентация
Общие законы	Специальные законы
Правила учета регламентируются стандартами, которые разрабатываются частным сектором	Правила учета регламентируются законами и планами счетов
Влиятельная, хорошо развитая бухгалтерская профессия	Менее влиятельная бухгалтерская профессия
Отчетность нацелена прежде всего на инвесторов	Отчетность нацелена также на заимодателей, правительство, работников и других
Финансовая отчетность отличается от налоговой	Финансовая отчетность близка или идентична налоговой
Высокий уровень раскрытия информации	Более низкий уровень раскрытия информации
Важная роль суждений в интерпретации правил учета	Большой акцент на унификацию
Быстрое реагирование на изменения в бухгалтерском учете	Медленная реакция на изменения в бухгалтерском учете
Общие резервы обычно не создаются	Часто создаются налоговые резервы
Отчет о движении денежных средств	Обычно нет отчета о движении денежных средств
Нет обязательных по закону резервов	Обязательные по закону резервы
Амортизация в течение полезного срока использования	Амортизация соответствует налоговой схеме
Отложенные налоги	Может не быть отложенных налогов

На основе анализа информации, отраженной в табл. 1, можно сделать вывод о необходимости унификации методик учета, так как основные финансовые показатели, получаемые при разных моделях, могут резко отличаться. С данной проблемой среди многих, в частности, столкнулась немецкая компания Daimler-Benz AG, которая в конце 1993 г. вынуждена была признать убыток в 1 млрд. долларов по

стандартам US GAAP, хотя по германскому законодательству ее прибыль составляла около 370 млн. долларов¹. Новый этап унификации финансовой отчетности на международном уровне – конвергенция, т. е. максимальное сближение национальных систем учета с МСФО.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был основан в 1973 г. в результате соглашения профессиональных организаций десяти стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии, США. КМСФО – это независимая частная организация, членами которой в 2000 г. являлись 153 профессиональных объединения бухгалтеров и аудиторов из 112 стран. В настоящее время с 2001 г. членство в КМСФО отменено. Четырнадцать членов правления КМСФО представляют разные страны. Работа КМСФО финансируется за счет взносов профессиональных объединений бухгалтеров, различных компаний, финансовых организаций, а также за счет прибыли от публикации стандартов.

Структура Комитета состоит из пяти уровней:

- Правление Комитета;
- Консультативная группа;
- Консультативный Совет по стандартам;
- Постоянный Комитет по интерпретациям;
- Рабочая группа по вопросам стратегии.

Согласно Уставу, принятому в 2000 г., основными целями КМСФО являются:

1. Разработка в интересах общественности единой системы высококачественных, понятных и имеющих обязательную силу глобальных стандартов учета, в соответствии с которыми в финансовой отчетности и прочей финансовой документации должна раскрываться высококачественная, прозрачная и сопоставимая информация. Она необходима для того, чтобы участники фондовых рынков и другие пользователи могли принять обоснованные экономические решения.

¹ Учет по международным стандартам: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. М.: Фонд развития бухгалтерского учета, 2002. С. 15.

2. Проведение работы по распространению и обеспечению строгого соблюдения данных стандартов.

3. Обеспечение максимального сближения (конвергенции) национальных стандартов бухгалтерского учета с МСФО исходя из наиболее оптимального решения вопросов учета и отчетности.

После реорганизации КМСФО в 2001 г. новое Правление КМСФО переименовало название стандартов из «Международных стандартов учета» (International Accounting Standards) в «Международные стандарты финансовой отчетности» (International Financial Reporting Standards).

Следует отметить, что с 2000 г. основная цель МСФО, направленная на их конвергенцию с национальными системами учета, придает международным стандартам большую практическую ориентацию. Это связано и с расширением сферы применения МСФО. Так, Европарламентом принято решение о переходе с 2005 г. всех европейских компаний, чьи ценные бумаги обращаются на биржах, к составлению и представлению консолидированной отчетности по МСФО. Вместе с тем и сами международные стандарты будут существенно изменены. В частности, в настоящее время уже подготовлены и внесены изменения в ряд стандартов в соответствии с требованиями Евросоюза и других стран. Это свидетельствует об общей тенденции, направленной на поиск путей сближения разных подходов в формировании отчетности. Новый комплект МСФО вводится в действие с 1.01.2005 г.

В настоящее время разработано и утверждено более 41 стандарта МСФО. Их перечень приведен в приложении 1.

Каждый стандарт содержит:

- определение объекта учета и основных понятий;
- признание объекта учета;
- оценку объекта учета;
- отражение в финансовой отчетности и пояснениях.

Порядок разработки и принятия МСФО четко регламентирован и включает следующие этапы:

1. Правление КМСФО формирует Подготовительный комитет или консультативную группу для предоставления рекомендаций по спорным вопросам.

2. Правление КМСФО разрабатывает и представляет на рассмотрение общественности «Проект основных принципов».

3. После изучения полученных комментариев Правление КМСФО разрабатывает и представляет на рассмотрение общественности «Предварительный вариант стандарта».

4. Правление КМСФО выпускает окончательный вариант Стандарта.

Преимущества использования МСФО в России

1. Формирование отчетности в соответствии с МСФО является одним из необходимых условий, которые открывают российским предприятиям возможность приобщения к международным рынкам капитала.

2. Финансовая отчетность, которая сформирована по МСФО, отличается более высокой информативностью и полезностью для пользователей.

3. Использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы для разработки принципиально новых национальных правил учета и отчетности.

4. Использование МСФО закладывает основу для развития бухгалтерской профессии.

Тестовое задание

1. Укажите модель учета, используемую в Испании:

- 1) британо-американская;
- 2) континентальная;
- 3) южноамериканская.

2. Укажите модель учета, используемую в Аргентине:

- 1) британо-американская;
- 2) континентальная;
- 3) южноамериканская

3. Укажите модель учета, используемую в Канаде:

- 1) британо-американская;
- 2) континентальная;
- 3) южноамериканская.

4. Целью Комитета по международным стандартам финансовой отчетности является все нижеперечисленное, за исключением:

- 1) разработки высококачественных единых стандартов финансовой отчетности;
- 2) проведения работы по максимальному сближению МСФО с национальными стандартами учета;
- 3) проведения работы по замене национальных стандартов на международные стандарты;
- 4) обеспечения распространения и контроля за соблюдением МСФО.

5. Международные стандарты финансовой отчетности:

- 1) носят обязательный характер;
- 2) носят рекомендательный характер;
- 3) могут применяться частично;
- 4) могут вообще не применяться;
- 5) носят обязательный характер для тех компаний, которые приняли решение готовить отчетность по МСФО.

Лекция 2. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Рыночные отношения представляют собой динамичную и постоянно меняющуюся систему, в которой невозможен тотальный регламент. В связи с этим построение МСФО начинается с определения основных принципов, в соответствии с которыми должна формироваться достоверная финансовая информация, отражаемая в отчетности. Раскрытием этих принципов и начинается изложение международных стандартов финансовой отчетности. Этот раздел называется «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» (Framework). Данные принципы не являются МСФО и в силу этого не устанавливают каких-либо стандартов по конкретному вопросу измерения или раскрытия. Они могут вступать в противоречие с отдель-

ным международным стандартом финансовой отчетности. В этих случаях требования соответствующего МСФО являются приоритетными по отношению к требованиям Принципов.

Вместе с тем "Принципами подготовки и представления финансовой отчетности" КМСФО будет руководствоваться при пересмотре соответствующих стандартов отчетности и разработке новых.

В Принципах подготовки и представления финансовой отчетности раскрываются следующие вопросы: цели финансовой отчетности; основополагающие допущения; качественные характеристики, определяющие полезность информации, включенной в финансовую отчетность; определение, признание и измерение элементов финансовой отчетности; понятие капитала и его поддержание.

Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Она нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений. Информация, представляемая в финансовой отчетности, обобщена в табл. 2.

В МСФО содержится два **основополагающих допущения**: непрерывность деятельности и метод начисления.

Допущение непрерывности деятельности предполагает, что предприятие действует и будет продолжать действовать в обозримом будущем. Отсюда следует, что оно отражает свои активы по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов. Если же существует намерение или необходимость прекращения деятельности, то финансовая отчетность должна констатировать этот факт в следующем порядке. Оценка имущества должна осуществляться по ликвидационной стоимости; необходимо производить списание активов, которые не могут быть получены в полном объеме; осуществлять начисление обязательств в связи с прерыванием договоров и экономическими санкциями.

Учет по методу начисления исходит из того, что доходы и расходы предприятия отражаются по мере их возникновения, а не по мере фактического получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Таким образом, данное допущение предполагает: признание результата операции по мере ее совершения; отражение операций в отчетности того периода, в котором они были осуществлены; формирование информации об обязательствах к оплате и обязатель-

ствах к получению, а не только о фактически произведенных и полученных платежах.

Таблица 2

Информация, представляемая в финансовой отчетности

<i>Вид информации</i>	<i>Необходима для:</i>	<i>Форма отчетности</i>
Информация о финансовом положении компании	• оценки экономических ресурсов; • оценки финансовой структуры компании; • оценки ликвидности и платежеспособности; • оценки способности компании адаптироваться к изменениям окружающей среды.	Бухгалтерский баланс
Информация о результатах деятельности компании	• оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые компания, вероятно, будет контролировать в будущем; • прогнозирования способности компании создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы; • формирования суждения об эффективности использования потенциальных ресурсов.	Отчет о прибылях и убытках
Информация об изменениях в финансовом положении компании	• • оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности; • • оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты; • • оценки потребностей компании в денежных средствах.	Отчет о движении денежных средств

Качественные характеристики финансовой отчетности

Качественные характеристики – это атрибуты, делающие информацию, содержащуюся в финансовых отчетах, полезной для пользователей. Существуют четыре основные характеристики финансовой

отчетности, составленной в соответствии с МСФО: понятность, уместность, надежность, сопоставимость.

Понятность

Понятность является основным качеством информации, так как предполагает ее доступность для понимания пользователем. Однако пользователь в свою очередь, должен быть достаточно подготовлен в области бизнеса и бухгалтерского учета. При сложности информации необходимо найти альтернативные формы ее представления и раскрытия, а не ее исключения из финансовой отчетности.

Уместность

Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять свои прошлые ошибки. На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность, которая всегда является пороговым показателем уместности. Избыток информации может сделать ее малопонятной, затруднить процесс анализа основных идей и осложнить интерпретацию. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности.

Надежность

Информация является надежной, если в ней нет существенных ошибок и искажений. Основными элементами надежности являются правдивое представление информации, преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота, сопоставимость. Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события. Они должны учитываться и представляться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой. Информация должна быть нейтральной, т. е. непредвзятой. При подготовке финансовой отчетности учитывается принцип осмотрительности – это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений при формировании отчетности в условиях неопределенности.

Вместе с тем соблюдение осмотрительности не позволяет создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать стоимость активов и доходов, завышать обязательства и расходы. Чтобы быть надежной, информация в отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на ее получение. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, т. е. ненадежной с точки зрения ее уместности.

Сопоставимость

Согласно МСФО, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть сопоставимой во времени и сравнимой с информацией других предприятий. Если финансовые отчеты не составляются на постоянной основе, то осмысленное сравнение показателей за различные периоды времени и показателей различных компаний невозможно. Поэтому для сопоставимости необходимо знать учетную политику, ее изменения и последствия этих изменений в течение текущего и ряда предыдущих лет.

В МСФО введено понятие **«ограничение уместности и надежности информации»**. К нему относятся: своевременность; баланс между выгодами и затратами; баланс между качественными характеристиками; достоверное и объективное представление.

Своевременность. В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Должен быть баланс между уместностью и надежностью. Приоритетным является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения.

Баланс между выгодами и затратами. Это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика. Выгоды, извлекаемые из информации, должны быть выше затрат на ее получение.

Баланс между качественными характеристиками. На практике важен компромисс между качественными характеристиками. Это дело профессионального суждения.

Достоверное и объективное представление. Отчетность должна беспристрастно представлять информацию о финансовом положении, финансовых результатах и изменении финансового положения организации. Это обеспечивается применением основных качественных характеристик и соответствующих бухгалтерских стандартов.

Элементы финансовой отчетности

Элементы финансовой отчетности – это кирпичики, из которых складывается представление о финансовом положении, финансовом результате деятельности предприятия. При определении смысла исходных понятий опираются на экономическую реальность, а не на юридическую форму. Наиболее важным с точки зрения предпринимательской деятельности является факт получения экономической выгоды, в связи с этим определения элементов финансовой отчетности построены на использовании данной экономической категории. Их понимание влияет на оценку пользователем деятельности компании и принятие им экономического решения. Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы.

Рассмотрим более подробно каждый элемент.

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

Обязательство – это текущая задолженность компании, возникшая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

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

Доход – это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов (уменьшения обязательств). Это выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Концепция поддержания капитала

В МСФО изложены две концепции капитала: финансовая и физическая. Согласно *финансовой концепции капитала*, подразумевающей

инвестированные деньги или инвестированную покупательную способность, капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственный капитал компании. Согласно *физической концепции, капитал* – это производственная мощность компании. Экономический смысл концепции поддержания капитала заключается в стремлении компании сохранять и увеличивать капитал в течение своей деятельности. Наиболее ярко экономический смысл этой концепции проявляется в ее взаимосвязи с концепцией прибыли.

Прибыль представляет собой остаточную величину, которая получается после вычета расходов из дохода.

При выборе финансовой концепции капитала прибыль считается полученной только в случае, если финансовая (денежная) сумма чистых активов в конце периода превышает аналогичную сумму чистых активов в начале периода после вычетов всех выплат владельцам и их взносов в течение периода. Финансовый капитал может быть измерен двумя способами: в номинальных денежных единицах; в единицах покупательной способности. В странах со стабильной национальной валютой компании обычно измеряют свой капитал в номинальных денежных единицах. В странах с инфляционной экономикой обычно используются единицы покупательной способности, которые корректируют показатели отчетности с учетом уровня инфляции.

При выборе физической концепции капитала прибыль считается полученной только в случае, если физическая производительность (или операционная способность) компании в конце периода превышает аналогичный показатель в начале периода после вычета всех распределений или вкладов владельцев в течение периода. Прибыль представляет собой увеличение физического капитала за период. Данная концепция капитала предполагает учет активов по восстановительной стоимости, которая позволяет учесть влияние изменения цен на конкретные группы активов.

Таким образом, принципиальная разница между двумя концепциями поддержания капитала состоит в отражении результатов изменений цен на активы и обязательства компании. Большинство компаний при составлении отчетности приняли финансовую концепцию капитала.

Признание элементов финансовой отчетности

МСФО определяет признание элементов финансовой отчетности как процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках объекта, который подходит под определение одного из элементов отчетности и отвечает критерию признания.

Объект, подходящий под определение элемента отчетности, должен признаваться, если:

- существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией;
- объект имеет стоимость, которая может быть надежно оценена.

Оценка элементов финансовой отчетности

Оценка – это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и отражаться в балансе и в отчете о прибылях и убытках.

В финансовой отчетности в разной степени и в разных комбинациях используются следующие методы оценки: по фактической стоимости приобретения; восстановительной стоимости; возможной цене продажи; дисконтированной стоимости.

Фактическая стоимость приобретения – активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов или по справедливой стоимости, предложенной за них при приобретении. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство.

Восстановительная стоимость – активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в случае их приобретения в настоящий момент. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

Возможная цена продажи – активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть получена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по стоимости их погашения, т. е. по недисконтированной стоимости денежных средств, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальных условиях.

Дисконтированная стоимость – активы отражаются в текущей оценке дисконтированной стоимости будущих чистых поступлений денежных средств в ходе нормальной деятельности. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые потребуются для погашения обязательства.

В настоящее время наиболее распространена оценка активов по фактической стоимости. Вместе с тем основной тенденцией в международном учете является переход к оценке по справедливой стоимости.

Понятие справедливой стоимости появилось впервые в американских стандартах бухгалтерского учета в начале 90-х гг. в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах. МСФО № 39 «Финансовые инструменты» использует справедливую стоимость уже при учете практически всех финансовых инструментов, находящихся в портфеле компании, за отдельным исключением. Впервые учет по справедливой стоимости был использован в качестве основного, а не альтернативного подхода применительно к нефинансовым активам – инвестиционной собственности в МСФО № 40 «Инвестиции в недвижимость».

Наилучшим показателем справедливой стоимости является цена сделок на активном рынке. В связи с этим могут использоваться цены биржевого или дилерского рынка. В случае их отсутствия справедливая стоимость может быть определена методом дисконтированных денежных потоков.

В МСФО выделяется пять типов активов, к которым применяется учет по справедливой стоимости:

- финансовые инструменты – по рыночной котировке, методом дисконтированных денежных потоков, специальными методами оценки;
- инвестиционная стоимость – по рыночной стоимости, методом дисконтированных денежных потоков;
- основные средства – по оценочной стоимости, определяемой оценщиком (альтернативный порядок учета);
- нематериальные активы – по рыночной стоимости (альтернативный порядок учета);
- сельскохозяйственная продукция – по рыночной стоимости.

Тестовое задание

1. Цель финансовой отчетности состоит в представлении достоверной информации о перечисленном ниже, за исключением:

- 1) финансового положения;
- 2) изменений финансового положения;
- 3) результатов деятельности;
- 4) эффективности управления.

2. Результаты операций по методу начисления признаются:

- 1) в момент поступления денег;
- 2) после поступления денег;
- 3) до поступления денег;
- 4) не зависят от движения денег.

3. Согласно МСФО основополагающими допущениями являются:

- 1) метод начисления;
- 2) непрерывность деятельности;
- 3) понятность;
- 4) уместность.

4. Качественные характеристики включают в себя все перечисленное ниже, за исключением:

- 1) понятности;
- 2) уместности;
- 3) надежности;
- 4) простоты.

5. Соблюдение принципа осмотрительности требует, чтобы в финансовой отчетности:

- 1) не создавать скрытых резервов и запасов;
- 2) не указывать убытки.

6. Ограничение «выгоды/затраты» означает, что:

- 1) выгоды и затраты следует рассматривать во взаимосвязи;
- 2) выгоды превосходят затраты;
- 3) затраты превосходят выгоды;
- 4) выгоды и затраты не связаны.

7. Какой показатель ближе всего к справедливой стоимости в случае активного рынка:

- 1) себестоимость;
- 2) рыночная стоимость;
- 3) восстановительная стоимость;
- 4) ликвидационная стоимость.

Лекция 3. Принципы учета и составления отчетности (МСФО № 1, 7, 14, 34)

МСФО № 1. Представление финансовой отчетности

Стандарт должен применяться при представлении всех форм финансовой отчетности общего назначения. МСФО № 1 используется в отношении всех компаний, включая банки и страховые организации. Дополнительные требования для банков и аналогичных финансовых институтов установлены в МСФО № 30. При этом финансовая отчетность должна соответствовать всем требованиям каждого применимого МСФО и соответствующим интерпретациям Постоянного комитета по интерпретации. Только в этом случае финансовая отчетность признается составленной в соответствии с МСФО. Данный факт компания обязана указать в отчетности.

Полный комплект финансовой отчетности включает следующие компоненты:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет, показывающий либо все изменения в капитале, либо изменения в капитале, отличающиеся от операций капитального характера с владельцами и распределений им;
- отчет о движении денежных средств;
- учетную политику;
- пояснительные примечания.

Компании поощряются к представлению помимо стандартного комплекта отчетности финансовых обзоров руководства. Многие компании представляют дополнительные отчеты, например, по вопросам охраны окружающей среды и отчеты о добавленной стоимости. Эти отчеты составляются в том случае, когда руководство полагает, что они помогут пользователям в принятии экономических решений.

Бухгалтерский баланс

Согласно МСФО № 1 каждая компания должна принять решение о применении в бухгалтерском балансе классификации активов, обя-

зательств на краткосрочные и долгосрочные. Если организация не применяет данную группировку, то активы и обязательства должны представляться в балансе в порядке их ликвидности.

Актив должен классифицироваться как краткосрочный, если:

- его предполагается продать или использовать в нормальных условиях операционного цикла компании;
- он содержится главным образом в коммерческих целях или его предполагается продать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;
- он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, если:

- его предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла компании;
- он подлежит погашению в течение двенадцати месяцев с отчетной даты.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Информация, подлежащая представлению в бухгалтерском балансе

Как минимум баланс должен включать следующие линейные статьи:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- инвестиции, учтенные по методу участия;
- запасы;
- торговую и другую дебиторскую задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- задолженность покупателей и заказчиков и другую дебиторскую задолженность;
- торговую и другую кредиторскую задолженность;
- налоговые обязательства и требования согласно МСФО № 12;

- налоги на прибыль;
- резервы;
- долгосрочные обязательства, включающие выплату процентов;
- долю меньшинства;
- выпущенный капитал и резервы.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться только тогда, когда этого требуют МСФО или они необходимы для достоверного представления финансового положения компании.

МСФО № 1 не предписывает порядок или формат, в котором статьи должны представляться в бухгалтерском балансе. Примерная форма баланса приведена в приложении 2.

Компания должна раскрывать либо в балансе, либо в примечаниях к нему дальнейшее деление активов и обязательств на подклассы. При этом внеоборотные активы классифицируются в соответствии с МСФО № 16; запасы – в соответствии с МСФО № 2; дебиторская задолженность разбивается на задолженность покупателей и заказчиков, других членов группы; задолженность связанных сторон; предоплаты и т.д.; резервы подразделяются на пенсионное обеспечение и любые другие статьи, классифицируемые в соответствии с операциями компании; капитал и резервы подразделяются на различные классы оплаченного капитала, эмиссионного дохода, резервов.

Компания должна раскрывать в балансе или примечаниях для каждого класса акционерного капитала следующую информацию:

- количество акций, разрешенных к выпуску;
- количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но не оплаченных полностью;
- номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
- сверку количества акций в обращении на начало и конец года;
- права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;
- акции компании, принадлежащие самой компании или ее дочерним или ассоциированным компаниям;

- акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы; описание характера и цели каждого резерва в рамках капитала владельцев;

- обязательства по предложенным дивидендам, но официально не утвержденным к выплате; сумма любых не признанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

Компания, которая не является акционерным обществом, должна раскрывать информацию, эквивалентную вышеперечисленной.

Информация, подлежащая представлению в отчете о прибылях и убытках

Как минимум отчет о прибылях и убытках должен включать следующие линейные статьи:

- выручку;
- результаты операционной деятельности;
- затраты по финансированию;
- долю прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
- расходы по налогу;
- прибыль или убыток от обычной деятельности;
- долю меньшинства;
- чистую прибыль или убыток за период.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны выделяться в отчете о прибылях и убытках, когда этого требуют соответствующие МСФО или когда такое представление необходимо для достоверного отражения финансовых результатов деятельности компании.

Компания должна представлять в отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов, или их функции.

Первый анализ называется *методом характера затрат*. В этом случае расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (заработная плата, амортизация, материалы, транспортные расходы, затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании. Этот метод обычно применяется к небольшим компаниям.

Второй анализ называется *методом функции затрат* или «себестоимости продаж». Согласно ему расходы классифицируют в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности.

Компания, подразделяющая расходы по функциям, должна раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе о расходах на амортизацию и оплату труда. В отчете о прибылях и убытках или в примечаниях должна быть раскрыта информация о сумме дивидендов на акцию, объявленных или предложенных за отчетный период. Примерные формы отчетов о прибылях и убытках приведены в приложениях 3, 4.

Изменения в капитале

Согласно МСФО № 1 компания должна представлять в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности отчет, показывающий:

- чистую прибыль или убыток за период;
- каждую статью доходов и расходов, прибыли и убытков, которая согласно требованиям других МСФО признается непосредственно в капитале, и сумму таких статей;
- кумулятивный эффект изменений в учетной политике согласно МСФО № 8.

Кроме того, компания должна представлять либо в этом отчете, либо в примечаниях к нему:

- операции капитального характера с владельцами и распределения им;
- сальдо накопленной прибыли или убытка на начало периода и на отчетную дату, изменение за период;
- сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения. Примерная форма отчета об изменениях в капитале приведена в приложении 5.

Примечания к финансовой отчетности

Компании должны:

- представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для значительных операций и событий;
- раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности;
- обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в упорядоченном виде;
- по каждой статье в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств должны указываться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

Учетная политика

Согласно МСФО учетная политика – это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией, для подготовки и представления финансовой отчетности.

Руководство должно выбирать и применять учетную политику компании таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого применимого МСФО и интерпретации Постоянного комитета по интерпретации.

Представление учетной политики. Раздел учетной политики предприятия должен описывать: основы оценки, используемые при подготовке финансовой отчетности; каждый конкретный вопрос, имеющий существенное значение для подготовки финансовой отчетности.

Учетная политика согласно МСФО № 1 может включать следующие разделы:

- признание выручки;
- основные подходы к составлению сводной финансовой отчетности;
- инвестиции в ассоциированные компании;
- совместная деятельность;
- пересчет иностранной валюты и хеджирование;
- финансовые инструменты и инвестиции;
- исследования и разработки;

- аренда;
- признание и амортизация материальных и нематериальных активов;
- инвестиционная собственность;
- государственные субсидии;
- запасы;
- договоры строительного подряда;
- дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- резервы предстоящих расходов и платежей;
- налоги, в том числе отложенные налоги;
- затраты на пенсионное обеспечение;
- определение географических и хозяйственных сегментов и основы для распределения затрат между сегментами;
- учет инфляции.

МСФО № 7. Отчеты о движении денежных средств

Компания обязана готовить отчет о движении денежных средств и представлять его в качестве составной части своей финансовой отчетности. Стандарт определяет следующие понятия.

Денежные средства – наличные денежные средства и вклады до востребования.

Эквивалент денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности.

Потоки денежных средств – приток и отток денежных средств и их эквивалентов.

Движение денежных средств обобщается и анализируется по отношению к видам деятельности предприятия.

Согласно МСФО № 7 вся хозяйственная деятельность организации может быть разделена на три группы:

- *инвестиционная деятельность* – это деятельность, связанная с приобретением и выбытием долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам;

- *финансовая деятельность* – это деятельность, которая приводит к изменению объема и состава собственного капитала и заемных средств компании;

- *операционная деятельность* – это основная деятельность, для которой создана компания, и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность

Операционная деятельность является главным направлением деятельности предприятия и основным источником дохода. Суммы денежных средств, которые получает и расходует компания в результате этой деятельности, являются важнейшим показателем финансового состояния предприятия.

Движение денежных средств включает в себя:

- денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг;
- денежные поступления от предоставления прав пользования лицензиями, гонораров, комиссионных вознаграждений и иных доходов;
- денежные выплаты поставщикам товаров и услуг;
- денежные выплаты работникам;
- денежные поступления и платежи страховой компании в качестве страховых премий и исков, годовых взносов и прочих страховых вознаграждений;
- денежные выплаты или компенсации налога на прибыль, если только они не могут быть увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью;
- денежные поступления и платежи по контрактам, заключенным для коммерческих или торговых целей.

Инвестиционная деятельность

Движение денежных средств от инвестиционной деятельности важно, так как оно отражает затраты, произведенные в отношении ресурсов, предназначенных для получения будущих доходов и выбытия денежных средств. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности включает:

- денежные платежи, связанные с приобретением имущества, машин, оборудования, нематериальных и прочих внеоборотных акти-

вов. Они также включают платежи, связанные с капитализируемыми расходами на разработки и на собственное строительство;

- поступления денежных средств от продаж нематериальных и других внеоборотных активов;
- платежи и поступления денежных средств, относящихся к долевым и долговым инструментам, долям участия в совместной деятельности предприятий;
- денежные ссуды, предоставленные другим предприятиям, и поступления денежных средств, связанные с погашением таких ссуд;
- денежные платежи и поступления от срочных контрактов, опционов, свопов, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей или поступления, классифицируются как финансовая деятельность.

Финансовая деятельность

Информация о движении денежных средств от финансовой деятельности важна, так как помогает прогнозировать будущие денежные обязательства со стороны источников финансирования предприятия. Движение денежных средств от финансовой деятельности включает:

- поступление денежных средств от эмиссии акций или иных долевого инструментов;
- поступления денежных средств от выпуска долговых обязательств; кредитов и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;
- денежные платежи акционерам в связи с приобретением или выкупом акций других предприятий;
- денежные платежи арендатора для уменьшения задолженности по финансовой аренде.

Компания должна представлять потоки денежных средств от операционной деятельности, используя либо прямой, либо косвенный методы.

При использовании *прямого метода* раскрываются основные виды валовых поступлений и валовых денежных платежей.

При *косвенном методе* представления денежных потоков чистая прибыль или убыток корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек, начислений прошлых периодов, будущих операционных денежных поступлений или плате-

жей и статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств.

При этом поощряется использование прямого метода для представления потоков денежных средств. Примерные формы отчетов о движении денежных средств представлены в приложениях 6, 7.

Компания должна отдельно представлять основные валовые денежные поступления и платежи, возникающие от финансовой и инвестиционной деятельности, за исключением денежных потоков, которые представляются на основе взаимозачета согласно п. 22, 24 МСФО № 7.

Потоки денежных средств, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в валюте отчетности материнской компании путем применения валютного курса между отчетной и иностранной валютами на дату возникновения данного движения денежных средств.

Потоки денежных средств иностранной дочерней компании должны пересчитываться по обменным курсам между отчетной и иностранной валютами на дату возникновения движения денежных средств. Потоки денежных средств, выраженные в иностранной валюте, представляются в соответствии с МСФО № 21.

МСФО № 14. Сегментная отчетность

Данный стандарт применяется ко всем компаниям, долевыми и долговые ценные бумаги которых обращаются на открытом фондовом рынке или находятся в процессе эмиссии подобных инструментов.

Целью стандарта является установление основных принципов представления информации по сегментам. Эта информация необходима, чтобы лучше понять результаты прошлой деятельности компании; оценить риски и доходы; принять более обоснованные решения в отношении компании.

Информация предоставляется как по географическим, так и по отраслевым сегментам.

Отраслевой сегмент представляет собой отдельно выделяемый компонент предприятия, занятый производством продукции или пре-

доставлением услуг, риски и выгоды которого отличаются от рисков и выгод других отраслевых сегментов.

Географический сегмент представляет собой отдельно выделяемый компонент предприятия, занятый производством продукции или предоставлением услуг в конкретной экономической среде, риски и выгоды которого отличаются от рисков и выгод компонентов, действующих в других экономических средах.

Отраслевой или географический сегменты являются отчетными, если соблюдены следующие условия:

- большинство (более 50%) выручки получено за счет внешних продаж;
- выручка от продаж, либо результаты, либо активы сегмента больше или равны 10% от общей соответствующей величины всех сегментов.

Если вся выручка от внешних клиентов по всем отчетным сегментам в совокупности составляет менее 75% от общей выручки компании, то в качестве отчетных следует идентифицировать дополнительные сегменты до тех пор, пока не будет достигнут уровень 75%.

Информация по сегментам должна быть подготовлена в соответствии с учетной политикой, принятой для подготовки и представления сводной финансовой отчетности.

МСФО № 34. Промежуточная финансовая отчетность

Стандарт применяется ко всем видам компаний, которые либо в соответствии с требованиями законодательства, либо по собственному выбору публикуют промежуточную финансовую отчетность, охватывающую период короче полного финансового года (квартал, полугодие).

Промежуточный финансовый отчет включает следующую информацию:

- сжатый бухгалтерский баланс;
- сжатый отчет о прибылях и убытках;
- сжатый отчет о движении денежных средств;
- сжатый отчет об изменениях в капитале;
- выборочные пояснительные примечания.

Форма и содержание промежуточной финансовой отчетности должны отвечать следующим требованиям: как минимум содержать

каждый заголовок и промежуточные итоговые показатели, отражаемые в самой последней финансовой отчетности; выборочные пояснительные примечания, требуемые МСФО; базовая и разводненная прибыль на акцию представляется в отчете о прибылях и убытках; материнская компания готовит сводную финансовую отчетность; при принятии решения о классификации и раскрытии статьи в промежуточной отчетности учитывается существенность информации промежуточного периода; в промежуточной отчетности применяется учетная политика, действующая в последней годовой финансовой отчетности с учетом принятых изменений.

Тестовое задание

1. Публикуемые финансовые отчеты соответствуют международным стандартам, если они отвечают:

- 1) существенным аспектам всех МСФО и соответствующих интерпретаций Постоянного комитета по интерпретациям;
- 2) всем существенным аспектам основных МСФО;
- 3) раскрывают факт соответствия всем МСФО;
- 4) раскрывают факт соответствия некоторым МСФО.

2. Бухгалтерский баланс отражает финансовое положение предприятия:

- 1) на определенную дату;
- 2) на определенный период;
- 3) возможен первый и второй вариант;
- 4) не является обязательным отчетом.

3. В бухгалтерском балансе величина капитала равна:

- 1) активы + обязательства;
- 2) активы – обязательства;
- 3) активы + пассивы;
- 4) активы – пассивы.

4. В бухгалтерском балансе в разделе активов необходимо указывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- 1) основных средств;
- 2) уставного капитала;
- 3) денежных средств;
- 4) нематериальных активов.

5. К дебиторской задолженности, показываемой в балансе, относится все перечисленное ниже, за исключением:

- 1) расчетов с покупателями и заказчиками;
- 2) выданных авансов;
- 3) задолженности за приобретенные товары.

6. Отчет о прибылях и убытках отражает:

- 1) финансовое положение предприятия;
- 2) изменения финансового положения;
- 3) сумму денег, полученную или выплаченную в отчетном периоде;
- 4) финансовые результаты работы предприятия.

7. Отчет о прибылях и убытках отражает все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- 1) выручки от продажи;
- 2) результатов операционной деятельности;
- 3) денежных эквивалентов;
- 4) затрат на финансирование.

8. Согласно МСФО № 1 предусмотрены:

- 1) один формат представления отчета о прибылях и убытках;
- 2) два формата представления отчета о прибылях и убытках;
- 3) три формата представления отчета о прибылях и убытках;
- 4) четыре формата представления отчета о прибылях и убытках.

9. Величина чистой прибыли в отчете о прибылях и убытках при использовании разных форматов:

- 1) зависит от метода представления отчета;
- 2) не зависит от метода его представления.

10. Отчет об изменениях в капитале показывает все перечисленное ниже, за исключением:

- 1) движения капитала по классам;
- 2) остатка капитала на начало периода;
- 3) выручки от продажи;
- 4) остатка капитала на конец периода.

11. Выплата дивидендов:

- 1) увеличивает капитал;
- 2) уменьшает капитал;
- 3) не влияет на капитал.

12. Продажа акций по цене выше номинальной:

- 1) увеличивает капитал;

- 2) уменьшает капитал;
- 3) не влияет на капитал.

13. В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- 1) постоянного местонахождения организации;
- 2) характера основной деятельности;
- 3) адресов акционеров;
- 4) среднего количества работников.

14. В финансовых отчетах необходимо приводить ссылки на:

- 1) примечания к каждому отчету, используемому для учета операций;
- 2) на другие отчеты;
- 3) на соответствующие стандарты МСФО;
- 4) примечания к каждой статье отчета.

15. Раскрывая учетную политику, необходимо указать все перечисленное ниже, за исключением:

- 1) порядка признания выручки;
- 2) способов оценки хозяйственных операций;
- 3) способов привлечения инвестиций;
- 4) методов амортизации основных средств.

16. Какой показатель определяется в отчете о прибылях и убытках и переходит в отчет об изменениях в капитале:

- 1) прибыль;
- 2) убыток;
- 3) доходы;
- 4) расходы.

17. Операционный или географический сегмент является отчетным, если значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям и выполнено одно из условий:

- 1) активы, или финансовый результат, или выручка от продажи внешним покупателям составляет не менее 10% от общей соответствующей величины всех сегментов;
- 2) активы, или результат, или выручка от продажи составляет не менее 25% от общей соответствующей величины всех сегментов;
- 3) активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

Лекция 4. Материальные и нематериальные активы (МСФО № 2, 16, 38, 17, 36)

МСФО № 2. Запасы

Стандарт дает указание по учету запасов, определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов организации, а также содержит представление о формулах расчета затрат, используемых для определения себестоимости запасов.

В МСФО № 2 содержится определение материально-производственных запасов.

Материально-производственные запасы – это активы:

- предназначенные для перепродажи в ходе нормальной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи;
- используемые в форме сырья или материалов в производственном процессе или для оказания услуг.

Согласно МСФО запасы классифицируются следующим образом:

- товары и имущество для перепродажи;
- готовая продукция;
- незавершенная продукция, в том числе сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства.

Оценка запасов

В соответствии с основным правилом, заложенным в МСФО № 2, запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости; возможной чистой цене продажи.

Себестоимость запасов включает следующие составляющие:

- затраты на приобретение;
- затраты на переработку;
- прочие затраты, связанные с доведением запасов до их текущего местоположения и состояния.

В *затраты на приобретение* запасов включаются:

- цена покупки;

- импортные пошлины и прочие налоги, кроме возмещаемых компании налоговыми органами;
- транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, относимые непосредственно на приобретение готовой продукции, материалов и услуг;
- торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на закупку.

Затраты на переработку запасов непосредственно связаны с производством продукции и состоят из:

- прямых затрат труда;
- прямых затрат сырья;
- постоянных накладных производственных расходов относительно независимых от изменения объемов производства (например, амортизации, затрат по обслуживанию зданий и оборудования, административно-управленческих расходов);
- переменных накладных производственных расходов, находящихся в прямой зависимости от объема производства (например, косвенных затрат сырья и труда).

Прочие затраты включаются в себестоимость в той мере, в какой они связаны с доведением запасов до их текущего местоположения или состояния, например, непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Не включаются в себестоимость продукции, а признаются *расходами периода их возникновения*:

- сверхнормативные потери сырья, трудозатраты или прочие производственные затраты;
- затраты на хранение, если они не являются необходимыми для перехода к следующему этапу в производственном процессе;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их текущего местоположения и состояния;
- сбытовые расходы.

Под ***возможной чистой ценой продажи*** понимается предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел за вычетом возможных затрат на выполнение работ и затрат на реализацию.

Практика списания запасов ниже себестоимости до возможной чистой цены продажи отвечает суждению, что активы не должны

учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

Согласно МСФО стоимость запасов может определяться следующими методами: нормативных затрат; розничных цен.

Метод нормативных затрат используется в том случае, если результаты приближенно выражают значение себестоимости. Данные издержки учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они должны регулярно проверяться и пересматриваться.

Метод розничных цен используется в розничной торговле для оценки быстроменяющихся запасов, имеющих одинаковые маржи, когда применение других методов является нецелесообразным. Себестоимость запаса определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент валовой прибыли. Для каждого подразделения торговли может использоваться среднее значение процента.

Формулы расчета себестоимости запаса

Компания самостоятельно выбирает формулы расчета себестоимости запасов. При этом следует учитывать тот факт, что процесс списания стоимости запасов не обязательно совпадает с их физическим движением.

Основные формулы расчета себестоимости запасов:

- специфическая идентификация индивидуальных затрат;
- ФИФО (*основной подход*);
- средневзвешенная стоимость;
- ЛИФО (*альтернативный подход*).

С 1.01.2005 г. расчет себестоимости запасов способом ЛИФО отменен.

Раскрытие информации в отчетности

Согласно МСФО в финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация:

- учетная политика, принятая для оценки запасов, в том числе использованный метод расчета их себестоимости;
- общая балансовая стоимость запасов и их отдельных классов согласно классификации, принятой в компании;
- балансовая стоимость запасов, учтенных по чистой возможной стоимости реализации;

- величина возврата любого списания, которая признается в качестве дохода отчетного периода;
- обстоятельства или события, приведшие к возврату списания соответствующих запасов;
- балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

МСФО № 16. Основные средства

Порядок учета основных средств определяется МСФО № 16. В нем приведены следующие определения, которые используются в стандарте.

Основные средства – это материальные активы, которые:

- используются компанией для производства или поставки товаров, услуг, сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей;
- предполагается использовать в течение более одного периода.

Фактическая стоимость – это сумма уплаченных денежных средств (денежных эквивалентов) или справедливая стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива или его сооружения.

Ликвидационная стоимость – это чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки, осуществленной на общих условиях, между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами.

Балансовая (учетная) стоимость – это сумма, в которой актив отражается в бухгалтерском балансе за вычетом суммы накопленной амортизации.

Амортизация – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Амортизируемая стоимость – это себестоимость актива, отраженная в финансовой отчетности за вычетом ликвидационной стоимости.

Срок полезной службы:

- ожидаемый (расчетный) период использования активов компании;
- количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

Объект основных средств должен **признаваться** в качестве актива, когда:

- с большей долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды;
- себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

Первоначальная оценка основных средств

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценен по фактической стоимости.

Элементами фактической стоимости основных средств являются:

- покупная цена;
- импортные пошлины;
- невозмещаемые налоги;
- прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Примерами прямых затрат являются: затраты на содержание персонала, связанные со строительством или приобретением объекта основных средств; издержки на подготовку площадки; первичные затраты на доставку, разгрузку, установку и монтаж; издержки на пробный пуск за вычетом чистых поступлений от пробных образцов продукции или иных доходов; затраты на профессиональные услуги и т.д.

Признание и капитализация затрат прекращается, когда объект основных средств находится на месте и используется по назначению. В связи с этим затраты, связанные с использованием и перемещением объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

Последующие затраты

Последующие затраты, относящиеся к уже признанному объекту основных средств:

- увеличивают балансовую стоимость основных средств, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономиче-

ские выгоды, превышающие первоначальные нормативные показатели;

- все прочие последующие затраты признаются расходами периода, в котором они были понесены.

Последующая оценка

Компания должна выбрать один из двух методов последующей оценки основных средств:

- *Стандартный порядок учета*

Основные средства должны учитываться по их первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

- *Альтернативный порядок учета*

Основные средства должны учитываться по переоцененной (справедливой) стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Учет по переоцененной (справедливой) стоимости основных средств включает следующие элементы:

- отражение по переоцененной (справедливой) стоимости основного средства на дату переоценки за вычетом соответствующей накопленной амортизации и соответствующего накопленного убытка от обесценения;

- переоценивается весь класс основных средств;

- частота переоценок зависит от изменения их справедливой стоимости;

- увеличение балансовой стоимости основного средства в результате переоценки отражается в разделе «Капитал» по статье «Результат (резерв) от переоценки»;

- уменьшение балансовой стоимости основного средства в результате переоценки отражается как расход отчетного периода;

- уменьшение балансовой стоимости ранее переоцененных основных средств относится на уменьшение капитала от переоценки по данному активу в части, не превышающей его;

- капитал от переоценки переводится в нераспределенную прибыль либо целиком в момент выбытия основного средства, либо частями, пропорционально начислению амортизации.

Справедливая стоимость земли и зданий обычно определяется профессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыночных цен. Справедливой стоимостью станков и оборудования, как правило, является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Частота переоценки зависит от стабильности рынка. Как правило, основные средства переоцениваются ежегодно. При незначительном изменении справедливой стоимости они могут переоцениваться каждые 3 – 5 лет.

Амортизация отражает потребление экономических выгод от использования актива и признается в качестве расхода. Применяются следующие принципы начисления амортизации. Амортизируемая стоимость распределяется на систематической основе на протяжении срока полезной службы. Методы начисления амортизации отражают график предполагаемого получения экономических выгод. Они включают следующие методы: равномерного начисления; уменьшаемого остатка; суммы изделий; могут использоваться другие методы. Используемый метод амортизации должен периодически пересматриваться исходя из схемы получения экономических выгод от этих активов. Если подобный пересмотр метода начисления амортизации необходим, то он должен отражаться как изменение учетной оценки, а амортизационные отчисления текущего и будущего периода – корректироваться.

Земля и здания представляют собой отдельные активы. Здания являются амортизируемыми активами. Земля имеет неограниченный срок службы и не подлежит амортизации.

При переоценке основных средств накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов: переоценивается пропорционально с изменением валовой балансовой стоимости актива; списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива.

Раскрытие информации в отчетности

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация. *Учетная политика*: по каждому классу активов способы их оценки; методы и нормы амортизации по группам основных средств.

Отчет о прибылях и убытках и примечания: амортизационные отчисления по каждому классу активов; влияние существенных изменений в оценке соответствующих стоимостей основных средств. *Бух-*

галтерский баланс и примечания: валовая балансовая стоимость за вычетом накопленной амортизации по каждому классу активов на начало и конец периода; сверка изменений в балансовой стоимости в течение периода; основные средства, находящиеся в процессе сооружения; основные средства, находящиеся в залоге в качестве обеспечения обязательств; капитальные обязательства по приобретению основных средств.

По переоцененным основным средствам предоставляется дополнительная информация: способ переоценки основных средств и дата; остаток прироста от переоценки; факт привлечения независимого оценщика; характер любых индексов, использованных при определении затрат на замену активов; балансовая стоимость активов по каждому классу, учтенных в отчетности по фактической себестоимости.

МСФО № 38. Нематериальные активы

МСФО № 38 применяется ко всем нематериальным активам, кроме: активов, описанных в других стандартах; прав на минеральные ресурсы и затрат на разведку, разработку и добычу минералов и пр., а также нематериальных активов, возникающих в страховых компаниях из договоров с владельцами полисов.

Определение нематериальных активов

Нематериальный актив (НМА) – идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, который используется компанией в производстве продукции или предоставлении товаров (услуг), для сдачи в аренду или административных целей.

Нематериальный актив должен быть признан, если он отвечает определению НМА и критериям признания, приведенным в МСФО № 38.

Критерии признания НМА: существует **вероятность**, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию; стоимость актива может быть надежно оценена.

Согласно МСФО № 38 нет закрытого списка состава нематериальных активов. Ими могут быть:

- патенты;
- авторские права;
- программное обеспечение;

- лицензии;
- торговые марки;
- франшизы;
- затраты в процессе разработки и т.д.

К нематериальным активам не относятся: внутренне созданные деловая репутация и торговые марки; права на публикацию; наименование печатных изданий; списки клиентов; другие аналогичные по сути статьи.

Первоначальная оценка нематериального актива

Нематериальный актив должен *оцениваться по первоначальной стоимости (себестоимости)* вне зависимости от того, был ли он приобретен извне или создан внутри компании.

Первоначальная стоимость приобретенных НМА определяется по тем же правилам, что и формируется стоимость основных средств.

При создании нематериального актива внутри компании могут возникать следующие проблемы:

- признание и оценка внутренне созданной деловой репутации;
- признание и оценка других активов, создаваемых компанией.

Согласно МСФО № 38 *внутренне созданная деловая репутация (гудвилл)* не признается нематериальным активом. Для *других активов* период их создания делится на две стадии:

- *стадия исследования;*
- *стадия разработки.*

Исследования – оригинальные и спланированные исследования, предпринимаемые с целью получения в перспективе новых научных и технических знаний и умений. Например, деятельность, направленная на получение новых знаний; поиск, оценка и отбор заявок на исследовательские открытия или другие знания; поиск альтернативных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг; формулировка, проектирование, оформление, оценка и окончательный отбор возможных альтернативных новых или улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг.

Разработка – применение полученных результатов исследований или других знаний к плану или проекту производства новых или существенно улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производст-

ва или использования. Например, проектирование, оформление, конструирование и тестирование сделанных в качестве образца прототипов и моделей; проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов на основе новой технологии; проектирование, конструирование и приведение в действие проектного оборудования, в масштабе меньшем, чем необходимо для коммерческого производства; проектирование, оформление, конструирование и тестирование выбранных альтернативных новых или улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг.

Затраты на исследования признаются расходами отчетных периодов, в которых они возникли.

Затраты на разработки признаются нематериальным активом при выполнении определенных условий.

Условия признания затрат на разработку в качестве НМА:

- техническая осуществимость завершения нематериального актива и приведения его в состояние, когда он может быть использован или продан;
- намерение завершить нематериальный актив и использовать или продавать его;
- наличие способности использовать или продавать нематериальный актив;
- определение способа получения возможных будущих экономических выгод от нематериального актива. В частности, должно быть продемонстрировано наличие рынка для продукта, в производстве которого участвует нематериальный актив, или рынка для самого **нематериального** актива, или, если **нематериальный** актив предполагается использовать для внутренних целей, полезность такого нематериального актива для компании;
- наличие адекватных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;
- возможность надежно измерять (оценивать) затраты, связанные с нематериальным активом, в процессе его разработки.

Первоначальной стоимостью самостоятельно созданного нематериального актива является сумма затрат, произведенных с даты, когда нематериальный актив впервые удовлетворил критерию признания нематериального актива и шести условиям, описанным выше.

Последующие затраты:

- последующие затраты, связанные с НМА, признаются расходами периода, в котором они были понесены;
- увеличивают балансовую стоимость нематериального актива, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально полученные нормативные показатели.

Последующая оценка нематериальных активов

Согласно МСФО возможны два подхода последующей оценки нематериальных активов после их первоначального признания: стандартный и альтернативный.

Стандартный порядок учета – НМА должны учитываться по их первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.

Альтернативный порядок учета – НМА должны учитываться по переоцененной (справедливой) стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.

Начисление амортизации по НМА:

- применяемый метод амортизации должен отражать график потребления компанией экономических выгод от актива;
- если график не может быть надежно определен применяется равномерный метод ее начисления;
- начисление амортизации происходит на протяжении срока полезной службы, он не должен превышать 20 лет с момента использования актива.

Раскрытие информации в отчетности

В финансовой отчетности для каждого класса нематериальных активов должна раскрываться следующая информация: сроки полезной службы; применяемые методы амортизации; валовая балансовая сумма и накопленная амортизация на начало и конец периода; статья отчета о прибылях и убытках, в которую включена амортизация НМА; амортизация за период; общая сумма затрат на исследования и разработку, признанная в качестве расхода, другие изменения в балансовой стоимости активов в течение отчетного периода и т.д.

МСФО № 17. Аренда

Стандарт применяется ко всем договорам аренды, по которым арендодатель передает арендатору в обмен на оплату или серию оплат право на использование актива в течение оговоренного периода времени. Отношения аренды – это та сфера, где стандартами учета впервые применен принцип преобладания сущности над формой с целью правдивого представления информации в финансовой отчетности.

Согласно МСФО № 17 выделяются следующие типы аренды: финансовая и операционная.

Финансовая аренда – это аренда, при которой происходит передача практически всех рисков и выгод, вытекающих из владения данным активом. Право собственности на данный актив может передаваться или не передаваться.

Операционная аренда представляет собой аренду, отличную от финансовой аренды.

Классификация аренды происходит в начале ее срока. При этом исходят из содержания, а не из формы договора аренды. Группировка арендных отношений основывается на том, в какой степени риски и выгоды, связанные с владением арендуемым активом, распределяются между арендатором и арендодателем.

Риски – это потенциальные убытки, образующиеся в результате простаивающих мощностей, устаревших технологий, а также отклонений в поступлениях, вызванных изменением экономических условий.

Выгоды – это ожидание прибыльных операций в течение срока экономической службы актива, а также дохода от прироста стоимости или от реализации остаточной стоимости актива.

Признаки финансовой аренды

Аренда является финансовой, если выполняется хотя бы один из перечисленных признаков:

- к концу срока аренды право собственности на актив переходит к арендатору;
- арендатору предоставлена возможность приобретения актива по льготной цене, и данная возможность может быть реализована с достаточной определенностью;

- срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива;
- в начале срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей приближается к справедливой стоимости арендованного актива;
- арендованные активы носят специальный характер и подходят для использования только арендатору;
- арендатор принимает на себя убытки, связанные с отменой аренды;
- прибыли и убытки в связи с колебаниями остаточной стоимости переходят на арендатора;
- возможна аренда на вторичный период по цене, значительно ниже рыночной.

МСФО № 17 требует оценивать арендованные активы и соответствующие обязательства по аренде по наименьшей из справедливой и дисконтированной стоимостей минимальных арендных платежей. При их расчете определяется ставка дисконта. Обычно это или процентная ставка в договоре аренды, или ставка, которую арендатору пришлось бы заплатить на начало срока аренды за заемные средства, полученные на такой же срок и на том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.

Учет аренды у арендатора

Финансовая аренда

Актив и обязательство учитываются в соответствии с принципом *преобладания содержания над формой*:

- в начале аренды актив включается в состав внеоборотных активов, подлежащих амортизации; арендные обязательства в отношении будущих платежей показываются в разделе «Обязательства». Активы и задолженность по аренде отражаются в равных суммах;
- первоначальные прямые затраты, связанные с арендной деятельностью, включаются в стоимость арендуемого актива;
- арендные платежи состоят из затрат на финансирование и сокращения непогашенного обязательства;
- затраты на финансирование представляют собой постоянную периодическую ставку процента, начисляемую на оставшееся саль-

до обязательства за каждый период в течение срока аренды. Они определяются, как правило, актуарным или кумулятивным методами.

Учет амортизации происходит в соответствии с МСФО № 16.

Операционная аренда

Платежи отражаются в отчете о прибылях и убытках как расходы, распределенные на равномерной или систематической основе, рассчитанные в соответствии с графиком времени получения выгод пользователем, даже в случае, если действительные платежи по аренде производятся на другой основе.

Учет аренды у арендодателя

Финансовая аренда

По сути, арендодатель не является владельцем актива, в связи с этим актив отражается в качестве дебиторской задолженности. В течение срока аренды арендодатель отражает следующую информацию:

- подобная дебиторская задолженность представляется в сумме, равной чистой инвестиции в аренду;
- признание финансового дохода от аренды основано на графике, отражающем постоянную периодическую норму дохода на данную чистую инвестицию;
- первоначальные прямые затраты либо признаются сразу как расходы, либо распределяются против финансового дохода от аренды на протяжении срока аренды.

Операционная аренда

Операционная аренда отражается в отчетности арендодателя следующим образом:

- имущество, переданное в аренду, остается на балансе у арендодателя. Амортизация признается в соответствии с МСФО № 16;
- доход от аренды признается на равномерной основе, за исключением случаев, когда больше подходит иная систематическая основа;
- первоначальные прямые затраты либо признаются сразу как расходы, либо распределяются пропорционально финансовому доходу от аренды на протяжении срока аренды.

Операции продажи с обратной арендой

Операции продажи актива с последующей его обратной арендой (возвратный лизинг) часто практикуют компании, испытывающие недостаток оборотного капитала. Отражение продажи в учете зависит от того, является ли обратная аренда финансовой или операционной.

Финансовая аренда

- Любое превышение выручки от продажи актива над его балансовой стоимостью в учете арендатора (продавца) следует отсрочить и амортизировать на протяжении срока аренды.
- Операция является средством, за счет которого арендодатель предоставляет финансирование арендатору. Следовательно, немедленное признание превышения выручки от продажи актива над его балансовой стоимостью в качестве дохода является неправильным.

Операционная аренда

Прибыли/убытки от аренды, осуществленной по справедливой стоимости, признаются немедленно.

Операции, проведенные ниже или выше справедливой стоимости, учитываются следующим образом:

- если справедливая стоимость ниже балансовой стоимости актива, то убыток, равный полученной разнице, признается немедленно;
- если продажная цена выше справедливой стоимости, то такое превышение над справедливой стоимостью следует отсрочить и амортизировать на протяжении срока аренды;
- если продажная цена ниже справедливой стоимости, любая прибыль/убыток признается немедленно. Исключение – когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной стоимости. В этом случае убыток следует перенести и списывать пропорционально арендным платежам.

Раскрытие информации в отчетности

Арендаторы

Для финансовой аренды должна быть раскрыта следующая информация:

Для каждого класса актива – чистая балансовая стоимость на отчетную дату; сверка между общими минимальными арендными платежами и их дисконтированной стоимостью, а также оба этих показателя для каждого из следующих трех периодических поясов погашения (не более года, от 1 года до 5 лет, более 5 лет); общее описание существенных договоров аренды и т.д.

Для операционной аренды: общее описание существенных арендных соглашений; платежи по аренде и субаренде с выделением минимальных арендных платежей, в том числе трех периодических поясов погашения.

Арендодатели

Для финансовой аренды отражается: сверка между суммой валовой инвестиции в аренду и дисконтированной стоимостью задолженности по минимальным арендным платежам в трех периодических поясах; неполученный финансовый доход; общее описание существенных арендных соглашений и т.д.

Для операционной аренды по каждому классу активов представляется информация: о валовой балансовой стоимости; накопленной амортизации; накопленных убытках от обесценения; общее описание существенных арендных соглашений и т.д.

МСФО № 36. Обесценение активов

Цель данного стандарта заключается в установлении процедур, применяемых для того, чтобы с максимальной *осмотрительностью* оценить активы, отраженные в балансе. Активы в балансе не должны показываться по стоимости, превышающей сумму денежных потоков, которые ожидаются от них в будущем.

МСФО № 36 применяется в отношении большинства активов, за исключением тех, которые охвачены специальными положениями других стандартов (МСФО № 2, 11, 12, 19, 39, 40, 41). Он также применяется в отношении инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные компании.

Оценку возмещаемой суммы актива следует производить в случае, если на отчетную дату появляется признак, указывающий на возможное *обесценение* данного актива. *Внешними признаками* являются: падение рыночной стоимости актива и существенные изме-

нения в экономике, негативно влияющие на компанию, изменение процентных ставок, влияющих на ставку дисконта, используемую при расчете эксплуатационной стоимости актива; балансовая стоимость чистых активов превышает рыночную капитализацию компании. *Внутренние признаки* отражают, например, очевидное моральное устаревание актива или свидетельство того, что результаты использования данного актива оказываются на практике хуже ожидаемых.

Возмещаемую сумму актива определяют по *наибольшему* значению из чистой продажной цены актива и стоимости от его использования:

- *чистая продажная цена* представляет собой сумму, получаемую от продажи актива, в результате сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами, за вычетом дополнительных затрат, связанных с реализацией актива;

- *стоимость от использования* представляет собой дисконтированную стоимость оцениваемых будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается в результате продолжающегося использования актива и его выбытия в конце срока эксплуатации.

При оценке стоимости актива от его использования компании следует учитывать: прогнозы движения денежных средств; ставку дисконта, применяемую до вычета налога, отражающую текущую рыночную оценку временной стоимости денег и риски, специфичные для данного актива.

Убыток от обесценения актива обнаруживается в тот момент, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму. В отчете о прибылях и убытках убыток от обесценения должен признаваться в качестве расхода для активов, учтенных по себестоимости, и в качестве *уменьшения резерва от переоценки* для активов, учтенных по переоцененной стоимости (в соответствии с МСФО № 16). Если убыток от обесценения превышает сумму, имеющуюся на счете резерва переоценки данного актива, то сумма превышения отражается в отчете о прибылях и убытках. После признания убытка от обесценения актива происходит и соответствующая корректировка амортизационных отчислений на основе пересмотренной балансовой стоимости.

Возмещаемая сумма должна оцениваться для каждого отдельного актива. Если это невозможно сделать, то компания оценивает возмещаемую сумму *генерирующей единицы*, к которой принадлежит актив. Генерирующей единицей для актива является наименьшая идентифицируемая группа активов, которая включает данный актив и генерирует поступления денежных средств от продолжающегося их использования. Эти потоки денежных средств в значительной степени не зависят от аналогичных поступлений, производимых другими активами или группами активов.

Принципы *признания и оценки* убытков от обесценения генерирующих единиц аналогичны принципам, предусмотренным для отдельных активов. При проведении теста на обесценение необходимо принимать во внимание гудвилл, приобретенный в результате объединения бизнеса. Он должен относиться на каждую генерирующую единицу, которая получит экономическую выгоду в результате объединения компаний.

Восстановление убытка от обесценения, признанного в предшествующие годы, следует признавать в отчете о прибылях и убытках в качестве дохода, если произошли изменения в оценках возмещаемой суммы. Сумма убытка снимается только до определенного уровня. Переоцененная балансовая стоимость актива не должна превышать его балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения. Уменьшение убытка от обесценения следует признавать в качестве дохода по активам, учтенным по себестоимости, и рассматривать как *увеличение от переоценки* по активам, учтенным по переоцененной стоимости.

Раскрытие информации в отчетности

По каждому классу активов необходимо раскрыть следующую информацию: сумму, признанную в отчете о прибылях и убытках и на счете Резерва от переоценки в отношении убытков от обесценения, снятых убытков от обесценения; события и обстоятельства, которые привели к признанию или снятию убытка и т.д.

Тестовые задания

1. Если цена, по которой будут продаваться запасы ниже текущей рыночной стоимости с учетом затрат по укомплектованию, то стоимость запасов будет понижена до:

- 1) справедливой стоимости;
- 2) чистой стоимости продажи.

2. В отличие от постоянных накладных производственных расходов переменные накладные производственные расходы относятся:

- 1) на все производственные единицы без распределения между ними;
- 2) на каждую производственную единицу продукции исходя из степени фактического использования производственного объекта для выпуска продукции.

3. Сверхнормативные расходы в себестоимость запасов:

- 1) не включаются;
- 2) включаются.

4. Себестоимость товарных запасов может включать в себя все перечисленные ниже позиции, за исключением:

- 1) НДС, связанного с приобретением товаров;
- 2) стоимости страховки при транспортировке;
- 3) стоимости доставки для продавца;
- 4) пошлин, уплаченных при покупке товаров.

5. При использовании метода ФИФО остаток запасов на складе состоит из товаров:

- 1) закупленных в последнюю очередь;
- 2) закупленных в первую очередь;
- 3) с самой высокой стоимостью за единицу;
- 4) с самой низкой стоимостью за единицу.

6. Основные средства, используемые в ходе выполнения основной деятельности предприятия, представляют собой:

- 1) долгосрочные активы;
- 2) финансовые вложения;
- 3) краткосрочные активы;
- 4) нематериальные активы.

7. При учете по фактической стоимости актив учитывается по:

- 1) фактической стоимости;
- 2) фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации;
- 3) фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

8. Переоценки основных средств должны производиться:

- 1) ежегодно;
- 2) каждые 3 – 5 лет;
- 3) в зависимости от изменений в справедливой стоимости активов.

9. Какое из приведенных ниже утверждений верно:

- 1) накопленная амортизация представляет собой часть себестоимости основных средств, которая списывается на расходы;
- 2) амортизация является процессом переоценки;
- 3) амортизация означает, что компания накапливает денежные средства для замены основных средств после их полной амортизации;
- 4) накопленная амортизация представляет собой возрастание денежных средств.

10. Для расчета амортизации должны быть известны все приводимые ниже показатели, за исключением:

- 1) первоначальной стоимости;
- 2) текущей рыночной стоимости;
- 3) предполагаемого срока службы;
- 4) остаточной стоимости.

11. Согласно МСФО № 16 земля и здания учитываются:

- 1) отдельно;
- 2) вместе.

12. Закупленную для бухгалтерии программу расчета заработной платы следует отнести к группе:

- 1) расходов будущих периодов;
- 2) основных средств;
- 3) материальных запасов;
- 4) нематериальных активов.

13. Приобретенный патент на изготовление нового лекарства является:

- 1) краткосрочным активом;
- 2) долгосрочным активом;

- 3) правом пользования;
- 4) долгосрочным финансовым вложением.

14. Независимо от того, был ли нематериальный актив приобретен или создан, он должен быть оценен при первоначальном признании:

- 1) по восстановительной стоимости;
- 2) по будущей стоимости;
- 3) по себестоимости;
- 4) по чистой возможной стоимости реализации.

15. Вложения денежных средств в нематериальные активы, которые приводят к повышению экономических выгод по сравнению с первоначальными стандартами, следует:

- 1) относить на расходы;
- 2) капитализировать;
- 3) учитывать отдельно;
- 4) не учитывать.

16. Объект признается как нематериальный актив, если:

- 1) существует вероятность, что будущие экономические выгоды от его использования поступят на предприятие;
- 2) стоимость актива может быть надежно оценена;
- 3) объект приобретен на стороне;
- 4) объект находится в собственности предприятия.

17. Амортизация нематериального актива происходит на систематической основе на протяжении срока его полезной службы в наилучшей оценке. Срок службы нематериального актива может составлять:

- 1) 40 лет;
- 2) 20 лет;
- 3) 10 лет;
- 4) срок службы определяется условиями эксплуатации конкретного актива.

18. Затраты на исследования могут капитализироваться:

- 1) никогда;
- 2) после начала стадии разработки;
- 3) после окончания стадии разработки.

19. Примерами отдельных классов нематериальных активов не являются:

- 1) торговые марки;
- 2) фирменные девизы;
- 3) лицензии и франшизы;
- 4) офисное оборудование.

20. Кто начисляет амортизацию основного средства в случае операционной аренды:

- 1) арендатор;
- 2) арендодатель;
- 3) оба в равных долях;
- 4) амортизация не начисляется.

21. Кто начисляет амортизацию основного средства в случае финансовой аренды:

- 1) арендатор;
- 2) арендодатель;
- 3) оба в равных долях;
- 4) амортизация не начисляется.

22. В финансовой отчетности арендатора имущество, полученное по договору финансовой аренды, отражается как:

- 1) актив (основное средство);
- 2) обязательство по аренде;
- 3) дебиторская задолженность;
- 4) не отражается.

23. В финансовой отчетности арендодателя имущество, переданное по договору финансовой аренды, отражается как:

- 1) актив (основное средство);
- 2) обязательство по аренде;
- 3) дебиторская задолженность арендатора;
- 4) не отражается.

24. В финансовой отчетности арендатора имущество, полученное по договору операционной аренды, отражается как:

- 1) актив (основное средство);
- 2) обязательство по аренде;
- 3) дебиторская задолженность арендатора;
- 4) не отражается.

25. Согласно МСФО № 36 возмещаемая сумма актива равна:

- 1) его справедливой стоимости;
- 2) его чистой продажной цене;
- 3) ценности его использования;
- 4) наибольшей из чистой продажной цены и ценности от использования;
- 5) наименьшей из чистой продажной цены и ценности от использования.

26. Обесценение (снижение стоимости) актива признается, когда:

- 1) снизились рыночные цены на аналогичные активы;
- 2) поступления денежных средств от его эксплуатации ниже ранее заложенных нормативов;
- 3) балансовая стоимость актива ниже его первоначальной стоимости;
- 4) когда балансовая стоимость актива выше его возмещаемой суммы.

27. Восстановление стоимости ранее обесцененного актива производится:

- 1) когда рыночные цены на аналогичные активы превышают его балансовую стоимость;
- 2) когда его возмещаемая сумма превышает его балансовую стоимость;
- 3) когда поступления денежных средств от его эксплуатации превышают ранее заложенные нормативы;
- 4) при выбытии актива;
- 5) не производится.

Лекция 5. Раскрытие информации о финансовых результатах (МСФО № 18, 11, 21, 23, 33)

МСФО № 18. Выручка

Настоящий стандарт применяется при учете выручки, полученной от обычной деятельности: продажи товаров; предоставления услуг; использования другими лицами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Выручка представляет собой валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала иного, чем за счет взносов собственников.

Выручка исключает средства, собранные от имени третьих лиц, такие, как, например, НДС, суммы, получаемые от комитента.

Оценка выручки

Выручка оценивается по *справедливой стоимости* полученного или ожидаемого к получению возмещения. *Справедливая стоимость* – эта сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

При определении справедливой стоимости должны быть вычтены торговые и оптовые скидки. Платежные скидки не вычитаются.

Отсрочка поступления денежных средств (например, предоставление беспроцентного кредита) по сути представляет собой финансовую операцию. В этом случае следует определить условную процентную ставку. Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается и раскрывается как процентный доход.

В случае, когда товары или услуги обмениваются на товары и услуги, аналогичные по характеру и стоимости, признания выручки не происходит. Если товары или услуги предоставляются в обмен на товары и услуги, отличные по характеру и стоимости от предос-

тавляемых, выручка признается и измеряется по справедливой стоимости *полученных* товаров или услуг.

Идентификация сделки

Следующие правила применяются при идентификации операций, в результате которых образуется выручка:

- в случае, если при сделке продажная цена товара включает в себя сумму на последующее обслуживание, данная величина признается как выручка за период, в течение которого предоставляется обслуживание;
- если компания продает товары и в то же самое время заключает договор о выкупе этих товаров в будущем, обе операции рассматриваются как одна сделка.

Признание выручки от продажи товаров

Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда выполняются следующие условия:

- значительные риски и выгоды, связанные с собственностью на товары, переносятся на покупателя;
- компания больше не участвует в управлении собственностью в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, а также не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность, что экономические выгоды по данной сделке поступят в компанию;
- затраты, связанные с операцией можно надежно измерить.

Признание затрат

Обычно выручка и затраты должны признаваться одновременно; затраты могут быть надежно оценены, если выполнены условия признания выручки; выручка не может быть надежно оценена, если невозможно надежно оценить затраты. В этом случае полученное за товар вознаграждение признается в качестве обязательства.

Признание выручки по оказанию услуг

Если *результат сделки* по оказанию услуг может быть *надежно оценен*, выручка признается в зависимости от *стадии завершенности* операции на *отчетную дату*.

- результат сделки может быть надежно оценен, если выполнены все следующие условия:
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с данной операцией, поступят в компанию;
- степень завершенности сделки может быть надежно определена на отчетную дату;
- затраты при проведении работ и на завершение сделки могут быть надежно оценены.

Стадия завершенности сделки определяется с использованием МСФО № 11. Если результат сделки по оказанию услуг **не может быть надежно оценен**, выручку следует признавать только в размере возмещаемых расходов.

Признание выручки от использования другими лицами активов компании

Выручка должна признаваться на основе следующего подхода:

- *проценты* – на повременно-пропорциональной основе (основная сумма долга к выплате, процент, срок);
- *лицензионные платежи* – на основе метода начисления (в соответствии с содержанием соответствующего договора);
- *дивиденды* – когда установлено право акционеров на получение выплаты.

Раскрытие информации в отчетности

В *учетной политике*: используемые методы оценки и признания выручки; стадии завершенности работ, связанных с оказанием услуг.

В *отчете о прибылях и убытках*: суммы по каждой существенной статье выручки от продажи товаров, услуг, процентов, дивидендов, лизинговых платежей; суммы выручки по обменным операциям.

МСФО № 11. Договоры подряда

Данный стандарт определяет порядок учета выручки и затрат по договорам подряда. МСФО № 11 рассматривает договоры подряда, по которым даты их подписания и выполнения оказываются в разных отчетных периодах.

Договор подряда – это договор, специально предусматривающий сооружение объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям либо по конечному назначению или использованию.

МСФО № 11 рассматривает договоры в отношении:

- предоставления услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов;
- разрушения или восстановления объектов и восстановления окружающей среды после такого разрушения.

Типы договоров

Различают два типа договоров: с фиксированной ценой и «затраты плюс».

Договор с фиксированной ценой – договор на строительство, в котором, как правило, имеется фиксированная договорная цена или фиксированная ставка, которая может повышаться в связи с ростом затрат.

Договор "затраты плюс" – это договор на строительство, по которому подрядчику возмещаются затраты по договору плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Группу договоров следует рассматривать как *единый* договор подряда, если в переговорах такая группа обсуждается как единый пакет.

Если договор включает в себя более одного объекта, сооружение каждого из них рассматривается как отдельный договор при соблюдении следующих условий:

- по каждому объекту представлено отдельное предложение;
- по каждому объекту могут быть определены затраты и выручка;
- по каждому объекту велись отдельные переговоры, в связи с этим и у подрядчика и заказчика имелась возможность принять или отклонить часть договора подряда.

Выручка по договору включает:

- первоначально согласованную сумму по договору;
- отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи (включаются при условии, если есть вероятность получения выручки и она поддается надежной оценке).

Затраты по договору включают:

- затраты, непосредственно связанные с договором (например, материалы, оплата труда, амортизация, затраты на перемещение машин и механизмов, их аренду, затраты на конструкторскую и техническую поддержку и т.д.);
- затраты, которые относятся к деятельности по договору в целом и могут быть отнесены на конкретный контракт (страховые платежи, накладные расходы в строительстве и т.д.);
- затраты, которые по условиям договора возмещаются заказчиком (например, часть административных расходов, затрат на исследования и разработки и т.д.).

Признание

Если *результат* договора подряда может быть надежно оценен, выручка и затраты должны признаваться по мере завершенности работ. Этот способ иногда называют *методом процента выполнения работ*.

Определение стадии завершенности работ

Стадия выполнения контракта может быть определена рядом способов:

- по доле понесенных затрат в общей расчетной величине затрат по договору;
- по результатам наблюдения за выполненной работой;
- по фактическому подсчету стадии завершенности работ по договору.

Выручка по договору признается в соответствии с работой, произведенной за отчетный период.

Затраты по этому договору признаются и *соотносятся* с доходом с целью определения прибыли по договору подряда за период.

Если результат договора невозможно надежно оценить:

- выручка признается в той степени, в которой затраты по договору, вероятно, будут возмещены;
- затраты по договору признаются как расходы по факту их возникновения;
- любое ожидаемое превышение всех затрат по договору над всей выручкой по договору признается немедленно как расход.

Раскрытие информации в отчетности

Учетная политика: методы, использованные для признания выручки и определения стадии завершенности работ. *Отчет о прибылях и убытках:* сумма признанной в течение периода выручки. *Бухгалтерский баланс и примечания:* сумма полученной предоплаты; незавершенные работы по договору; задолженность заказчиков и заказчиков и т.д.

МСФО № 21. Влияние изменений валютных курсов

Данный стандарт применяется для учета операций в иностранной валюте и пересчета финансовой отчетности зарубежных производств.

Операции в иностранной валюте

Операциями в иностранной валюте считаются такие операции, которые выражены в иностранной валюте, включая:

- покупку или продажу товаров и услуг;
- получение или предоставление кредитов;
- завершение невыполненных валютных контрактов;
- приобретение или продажу активов;
- появление или погашение обязательств.

Следующие правила должны применяться для *признания и оценки* валютных операций:

- использование действующего валютного курса на дату операции (следует использовать среднерыночный курс **«spot»** на дату ее совершения);
- если погашения не произошло в том же периоде, в котором произошло событие, то соответствующие денежные (монетарные) статьи пересчитываются по конечному курсу;
- курсовая разница при погашении денежных статей признается в доходе;
- неденежные (немонетарные) статьи: запасы, основные средства, нематериальные активы и т.д., учтенные по фактической стоимости приобретения, отражаются в отчетности по курсу «спот» на дату совершения операции;
- неденежные (немонетарные) статьи, учитываемые по справедливой стоимости, приводятся в отчетности по курсу «спот» на дату оценки;

- курсовая разница от пересчета денежных статей на отчетную дату признается в доходе;
- в соответствии с допустимым **альтернативным порядком учета** курсовые разницы в результате существенной девальвации валюты могут при строгих условиях включаться в балансовую стоимость активов. **Отменен с 01.01.2005 г.;**
- курсовые разницы, возникающие по внутригрупповой денежной статье, которая составляет часть чистой инвестиции компании в зарубежную компанию, включаются в капитал вплоть до момента реализации инвестиции;
- курсовые разницы, возникающие по обязательству в иностранной валюте, которое используется для хеджирования чистой инвестиции в зарубежную компанию, также включаются в капитал вплоть до ее продажи.

Финансовая отчетность об операциях за рубежом

С 1 января 2005 г. внесены изменения в МСФО № 21, введены понятия «валюта отчетности» и «функциональная валюта». *Валюта отчетности* группы компаний – это валюта, используемая при предоставлении финансовой отчетности материнской компании и консолидированной финансовой отчетности. Обычно компания использует валюту страны своего местонахождения либо валюту финансового рынка, на котором представлены ее ценные бумаги. *Функциональная валюта* – это основная валюта той экономической среды, в которой данная компания осуществляет свою деятельность. При составлении отчетности в соответствии с МСФО функциональная валюта играет основную роль. Результаты всех операций сначала отражаются в функциональной валюте, а затем они переводятся в валюту отчетности. Среди прочих факторов, которые могут повлиять на выбор функциональной валюты, можно выделить следующие: валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (долговые и фондовые инструменты); валюта, в которой обычно ведется первичная документация, относящаяся к хозяйственной деятельности.

Согласно МСФО № 21 с 1 января 2005 г. изменилась классификация зарубежной деятельности. *Зарубежная деятельность* – это филиал, ассоциированная компания, совместное производство или дочерние компании, которые осуществляют свою деятельность в другой по сравнению с отчитывающейся компанией стране. Операции за ру-

бежом рассматриваются как активность, составляющая неотъемлемую часть деятельности материнской компании.

Зарубежная компания – это зарубежное производство, деятельность которого не является неотъемлемой частью материнской компании. Она обладает определенной степенью независимости либо является отдельным юридическим лицом.

Каждая компания определяет для себя функциональную валюту, которая становится общей для всех предприятий, входящих в группу. Все статьи в иностранной валюте пересчитываются в эту валюту.

При определении функциональной валюты зарубежной компании, а также при принятии решения, должна ли функциональная валюта компании совпадать с валютой отчитывающейся компании, учитываются следующие факторы:

- является ли зарубежная деятельность составной частью деятельности отчитывающейся компании либо осуществляется автономно;
- составляют ли операции с отчитывающейся компанией большую часть деятельности зарубежной компании или нет;
- оказывают ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности непосредственное влияние на потоки денежных средств отчитывающейся компании и могут ли быть оперативно переведены на счета отчитывающейся компании;
- являются ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся компании.

Если на базе вышеперечисленных факторов сложно определить функциональную валюту, то она устанавливается руководством на основе профессионального суждения.

При пересчете местной валюты в функциональную по каждой операции используются следующие обменные курсы: монетарные статьи должны представляться с использованием курса на отчетную дату; неденежные статьи должны учитываться по курсу на дату совершения операции. Это может быть курс на дату определения фактической стоимости приобретения или на дату оценки по справедливой стоимости.

Пересчет функциональной валюты в валюту отчетности производится следующим образом. Активы и обязательства зарубежной компании пересчитываются по курсу валюты отчетности на отчетную

дату. Статьи доходов и расходов пересчитываются по курсу на дату совершения операции. В практических целях допускается также использовать округленные или усредненные курсы. Курсовая разница, образующаяся в результате операций, должна рассматриваться как собственный капитал. Специальные правила применяются для зарубежных компаний в странах с гиперинфляцией.

При выбытии (продаже) зарубежной компании общая сумма курсовых разниц, накопленная в капитале, признается в качестве дохода или расхода.

Раскрытие информации в отчетности

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация: сумма курсовой разницы, включенная в отчет о прибылях и убытках за период; курсовая разница, отраженная в составе капитала, и сверка суммы на начало и конец отчетного периода; если валюта отчетности отличается от функциональной валюты, то необходимо указать причину такого расхождения; причина любого изменения валюты отчетности или функциональной валюты; существенное влияние изменения валютных курсов после отчетной даты и т.д.

МСФО № 23. Затраты по займам

Стандарт применяется при учете затрат по займам.

Затраты по займам представляют собой проценты и другие расходы предприятия, связанные с получением заемных средств. Они могут включать: проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным займам; постепенное списание, амортизацию облигационных займов; дополнительных затрат, связанных с получением ссуды; финансовые выплаты в рамках финансового лизинга; курсовые разницы, возникающие в результате получения займов в иностранной валюте, связанные с затратами на выплату процентов.

МСФО № 23 в основном требует немедленного признания затрат по займам в качестве расходов. По альтернативному методу допускается капитализация затрат по займам, связанным с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива.

Квалифицируемые активы представляют собой активы, подготовка которых к целевому использованию или продаже требует значительного времени. К ним относятся:

- запасы, требующие значительного времени для подготовки к продаже;
- другие активы, такие, как производственные компании, электростанции и инвестиционная собственность.

Методы учета затрат по займам

Основной порядок учета: затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они были произведены.

Допустимый альтернативный порядок учета: затраты по займам должны признаваться расходами того периода, в котором они были произведены, за исключением той части затрат, которую разрешено капитализировать, т. е. включать в стоимость актива.

Затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, можно капитализировать при соблюдении следующих условий:

- существует *вероятность*, что они приведут к будущим экономическим выгодам для компании;
- затраты можно *надежно измерить*.

Капитализация затрат по займам *начинается*, когда:

- произведены расходы по квалифицируемому активу;
- произведены затраты по займам;
- ведется работа по подготовке актива для его целевого использования или продажи.

Капитализацию затрат по займам следует *прекратить*, когда:

- актив по существу готов к своему целевому использованию или продаже;
- активная деятельность по модификации объекта приостанавливается на продолжительный срок;
- строительство частично закончено, а его завершенную часть можно использовать самостоятельно (например, деловой центр).

Капитализацию не следует *прекращать*:

- когда необходимо полностью завершить комплектацию актива для его реализации или эксплуатации (например, завод);
- если деятельность приостановлена на короткое время;

- в период проведения значительной технической и административной работы;

- при задержках, характерных для процесса приобретения данного актива (например, вино, требующее значительных сроков выдержки).

Сумма, которая должна быть капитализирована, представляет собой затраты по займам, которые можно было бы *избежать*, если бы не были произведены расходы на соответствующий квалифицируемый актив.

Определение величины капитализируемых затрат:

- если средства *заимствованы специально* для приобретения конкретного актива, сумма затрат равна фактическим затратам по займу в течение периода за вычетом дохода от временного инвестирования таких заемных средств;

- если средства *заимствованы на общие цели*, а использованы для приобретения квалифицированного актива, то сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, определяется на основе средневзвешенных затрат по займу к затратам на данный актив;

- сумма затрат по займу, капитализированная за период, не должна превышать аналогичную сумму, понесенную в течение этого периода.

Если балансовая стоимость актива, включая часть капитализированной суммы, превышает чистую возможную цену продажи, то балансовую стоимость данного актива следует списать до этой величины.

Раскрытие информации в отчетности

Финансовая отчетность должна раскрывать: учетную политику в отношении затрат по займам; сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; ставку капитализации, используемую для определения величины затрат по займам, разрешенной для капитализации; сумму, признанную расходом.

МСФО № 33. Прибыль на акцию

Данный стандарт применяется как компаниями, чьи акции обращаются на открытом рынке или находятся в процессе размещения на открытом рынке ценных бумаг, так и компаниями, которые приня-

ли решение раскрывать данные о прибыли на акцию. Настоящий стандарт применяется к сводной информации только в том случае, когда материнская компания представляет сводную финансовую отчетность.

Обыкновенная акция – это долевой инструмент, подчиненный по отношению к другим классам долевых инструментов.

Компания может выпускать несколько классов обыкновенных акций.

Потенциальная обыкновенная акция – финансовый инструмент или другой договор, который может дать право его владельцу на обыкновенную акцию (например, долговые или долевые инструменты, конвертируемые в обыкновенные акции, варранты и опционы на акцию, которые дают право на покупку обыкновенных акций).

Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления чистой прибыли (или убытка), причитающейся владельцам обыкновенных акций за период, на средневзвешенное число обыкновенных акций, находящихся в обращении за период.

Базовая прибыль представляет собой чистую прибыль или убыток, полученные за период, за вычетом дивидендов на привилегированные акции. Величина дивидендов по привилегированным акциям представляет собой сумму, объявленную за период, по некумулятивным привилегированным акциям; полную сумму дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за период, независимо от того, были эти дивиденды объявлены или нет.

Средневзвешенное количество акций – это средневзвешенное количество акций, находящихся в обращении в течение периода (т. е. количество обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало отчетного периода, скорректированное на количество акций, выкупленных или выпущенных в течение периода, умноженное на взвешенный временной коэффициент). Акции с отложенным размещением рассматриваются в качестве акций, находящихся в обращении, и включаются в расчет базовой прибыли на акцию начиная с момента выполнения всех необходимых условий для их выпуска.

Необходимо скорректировать количество акций, находящихся в обращении в текущем периоде и во всех предшествующих периодах с учетом изменений в количестве акций, выпущенных без

соответствующего изменения в ресурсах (например, при выпуске акций на льготных условиях и/или при дроблении акций).

Необходимо скорректировать количество обыкновенных акций для всех периодов, предшествующих дате осуществления прав, включающих бонусный элемент, с помощью применения корректирующего коэффициента.

Он рассчитывается путем деления справедливой стоимости акции непосредственно перед осуществлением прав на расчетную справедливую стоимость акций без учета прав.

Разводненная прибыль на акцию

Для расчета разводненной прибыли на акцию чистая прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций, и средневзвешенное количество акций корректируются с учетом воздействия всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом.

Разводненная прибыль

- Определяется путем корректировки базовой прибыли с учетом влияния (после налогообложения) следующих статей, относящихся к потенциальным обыкновенным акциям с разводняющим эффектом:

- дивидендов за период;
- процентов за период;
- других изменений в доходах или расходах, которые могут произойти в результате конвертации акций (например, сокращение расходов на выплату процентов, относящихся к таким акциям, может привести к увеличению расходов, относящихся к обязательному плану участия работников в прибыли компании).

Средневзвешенное число акций

- Определяется как средневзвешенное количество акций, рассчитанное для базовой прибыли на акцию, **плюс** те акции, которые были бы выпущены при конвертации всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом. Потенциальные обыкновенные акции имеют разводняющий эффект тогда, когда их конвертация приводит к снижению чистой прибыли на акцию от обычных операций компании.

- Такие акции должны считаться конвертируемыми в обыкновенные акции по состоянию на начало периода или на дату выпуска этих акций, если она позже.

Пересчет прибыли на акцию

- Если количество акций, находящихся в обращении, изменяется в результате капитализации, бонусного выпуска, дробления акций или консолидации акций, расчет базовой и разводненной прибыли на акцию должен быть скорректирован ретроспективно.

- Если эти изменения возникают после отчетной даты, но до выхода финансовой отчетности, вычисления прибыли на акцию основываются на новом количестве акций.

- Базовая и разводненная прибыль на акцию для всех представленных периодов корректируется с учетом влияния: фундаментальных ошибок; изменений в учетной политике; объединения интересов.

Раскрытие информации в отчетности

Должна быть раскрыта следующая информация: суммы, используемые в качестве числителей для вычисления базовой и разводненной прибыли на акцию; средневзвешенное количество обыкновенных акций, используемое в качестве знаменателя при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию. В отчете о прибылях и убытках раскрывается базовая и разводненная прибыль (убыток) на акцию для каждого класса обыкновенных акций с разными правами.

Тестовое задание

1. Выручка от продаж признается, когда:

- 1) продавец принял решение признать выручку;
- 2) в конце каждого отчетного периода;
- 3) удовлетворяются определенные условия.

2. В случае, если сделка предусматривает последующее обслуживание проданного товара:

- 1) эта сделка не приводит к возникновению выручки;
- 2) выручка, относящаяся к предоставлению данной услуги, признается в течение всего периода обслуживания;
- 3) эта сделка рассматривается как операция кредитования.

3. Согласно МСФО № 11 выручка по контракту должна включать:

- 1) все потоки денежных средств;
- 2) согласованную изначальную выручку плюс отклонения, претензии и поощрительные платежи;
- 3) только отклонения, претензии и поощрительные платежи.

4. Квалифицируемый актив – это актив, который не обладает всеми перечисленными свойствами, за исключением:

- 1) повседневно производится в больших количествах;
- 2) производится на повторяющейся основе;
- 3) производится в течение короткого промежутка времени;
- 4) подготовка к его использованию требует значительных затрат времени.

5. При основном способе признания затрат по займам затраты должны признаваться в качестве расходов:

- 1) в момент получения займов;
- 2) тогда, когда они понесены;
- 3) в конце года;
- 4) в момент погашения займа.

6. Перечисленные ниже затраты по займам, связанные с квалифицируемым активом, капитализируются, за исключением затрат, относящихся:

- 1) к приобретению актива;
- 2) к строительству актива;
- 3) к продаже актива;
- 4) к производству актива.

7. Балансовая стоимость квалифицируемого актива, включая капитализируемый процент, переоценивается, если она превышает:

- 1) рыночную стоимость;
- 2) восстановительную стоимость;
- 3) чистую возможную цену продажи;
- 4) фактическую стоимость приобретения.

8. Компания, которая выбрала политику капитализации затрат по займам, должна применять эту политику:

- 1) ко всем квалифицируемым активам;
- 2) ко всем оборотным активам;
- 3) ко всем основным средствам;
- 4) ко всем активам.

9. Затраты по займам можно капитализировать, если:

- 1) существует вероятность, что затраты приведут к будущим экономическим выгодам;
- 2) затраты можно надежно определить;
- 3) затраты будут понесены;
- 4) займы будут предоставлены.

10. Капитализация затрат начинается, если:

- 1) по квалифицируемому активу понесены затраты;
- 2) понесены затраты по займам;
- 3) актив готовится к целевому использованию или продаже;
- 4) необходимо все перечисленное выше.

11. Монетарные статьи должны представляться с использованием:

- 1) курса на отчетную дату;
- 2) курса на дату совершения операции;
- 3) среднему курсу за год.

12. Немонетарные статьи должны представляться с использованием:

- 1) курса на отчетную дату;
- 2) курса на дату совершения операции;
- 3) среднему курсу за год.

13. Курсовая разница по монетарным статьям:

- 1) учитывается как собственный капитал до момента продажи чистой инвестиции;
- 2) учитывается в отчете о прибылях и убытках за период;
- 3) не учитывается.

14. Курсовая разница, возникающая по монетарной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию:

- 1) учитывается как собственный капитал до момента продажи чистой инвестиции;
- 2) учитывается в отчете о прибылях и убытках за период;
- 3) не учитывается.

15. Курсовая разница – это:

- 1) разница между двумя обменными курсами;
- 2) разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты в валюте отчетности по разным валютным курсам;
- 3) средняя разница между обменными курсами на начало и конец периода.

16. Валюта отчетности – это:

- 1) валюта, используемая при представлении финансовой отчетности материнской компании и консолидированной финансовой отчетности;
- 2) валюта страны местонахождения зарубежной компании, в которой она готовит отчетность;
- 3) валюта, дающая наиболее высокую курсовую прибыль.

Заключение

Одной из характерных черт современной международной системы стала активная работа по подготовке, согласованию и внедрению международных стандартов финансовой отчетности. Переход на МСФО открывает существенные преимущества для компаний и государств. Во-первых, МСФО является важным элементом корпоративного управления и позволяет создать основу для объективного информирования акционеров и прочих заинтересованных лиц о положении дел в компании. Во-вторых, формирование отчетности в соответствии с МСФО позволяет компаниям приобщиться к международным рынкам капитала. В-третьих, отчетность, подготовленная по МСФО, отличается информативностью и полезностью для пользователей как внутри страны, так и за рубежом. В-четвертых, использование международных стандартов финансовой отчетности дает возможность значительно сократить время на разработку национальных стандартов. В-пятых, активное использование международных стандартов позволяет поднять престижность профессии бухгалтера, так как предполагает очень высокий уровень квалификации персонала, который сможет принимать решение в условиях неопределенности на основе профессионального суждения специалиста.

Вместе с тем переход на международные стандарты финансовой отчетности в любой стране связан с большими трудностями объективного и субъективного характера. Согласно принятой Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу Россия постепенно перейдет на МСФО к 2010 году. К этому времени должна быть проведена большая методологическая и организационная работа, в том числе и по подготовке, переподготовке бухгалтерских кадров. В данном тексте лекций раскрыты основные понятия и принци-

пы, на которых базируются международные стандарты финансовой отчетности. В работе также изложено содержание части международных стандартов, большинство из которых имеют российские аналоги (ПБУ или методические рекомендации). В связи с этим есть возможность сравнить их содержание, найти основные отличия и определить направления трансформации финансовой отчетности при ее составлении в соответствии с МСФО. В пособии отражены изменения, которые внесены в МСФО с 1 января 2005 года. К сожалению, до сих пор нет переводов на русский язык новых и измененных международных стандартов финансовой отчетности. Надеемся, что данная работа даст возможность студентам понять концепцию МСФО и освоить технику составления отчетности в соответствии с международными стандартами.

Литература

Основная

1. Международные стандарты финансовой отчетности: Изд-е на рус. яз. М.: Аскери – АССА, 1999. 904 с.
2. Палий В.Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности. М.: Аскери – АССА, 1999. 352 с.
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров (29 декабря 1997 г.).
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: Утверждена приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180.
5. Бетге Йорг Балансоведение: Пер. с нем. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. 454 с.
6. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. 304 с.
7. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: ИНФРА, 2002.
8. Рожнова О.В. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Финансовая Академия, 2000. 193 с.
9. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. М.: Экзамен, 2002.
10. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. М.: Аналитика-Пресс, 1998. 288 с.
11. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности: Практич. пособие. М.: Экономика и жизнь, 2000. 302 с.
12. Хендриксон Э.С., Ван Бренда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
13. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1998. 560 с.
14. Учет по международным стандартам: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. / А.М. Гершун, И.В. Аверичев, Е.Б. Герасимова и др.; Под

ред. Л.В. Горбатовой. М.: Фонд развития бухгалтерского учета, 2002. 502 с.

Дополнительная

15. Вильямс Я. Справочник ГААР с комментариями. Вып. 2. М.: ИНФРА–М, 2000. 118 с.

16. Гетьман В.Г. Программа реформирования учета в России и международный опыт его гармонизации // Международный бухгалтерский учет. 2000. № 5.

17. Гетьман В.Г. Новое важное звено в системе международных стандартов финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2004. № 9. С. 12 – 17.

18. Данн Ф. Гармонизация финансовой отчетности // Там же. 1999. № 10. С. 20 – 22.

19. Блейк Д., Абат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник: Пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. 400 с.

20. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. М.: Дело, 1988. 432 с.

21. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004. 720 с.

22. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. 3-е изд. М.: Эдиториал УРСС, 2001. 240 с.

23. Международные стандарты учета / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана // Проекты, комментарии к ним и материалы обсуждений. Финансовая Академия при Правительстве РФ. М., 1999. Ч. 1. 58 с.; Ч. 2. 51 с.; Ч. 3. 43 с.; Ч. 4. 51 с.; Ч. 5. 91 с.; Ч. 6. 65 с.; Ч. 7. 26 с.; 2000. Ч. 8. 26 с.

24. Повышение качества международных стандартов – цель IFAC и международных компаний // Accounting Report. Russian Edition. 2000. Вып. 3.1 (январь/февраль). С. 7 – 8.

25. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Принцип нейтральности в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. 2000. № 23. С. 57 – 59.

26. Соколов Я.В., Ковалев В.В. Интерпретация основ бухгалтерского учета: опыт США // Там же. 1998. № 7. С. 88 – 91.

27. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

28. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. 328 с.
29. Соловьева О.В., Старовойтова Е.В. Как трансформировать российскую бухгалтерскую отчетность // Бухгалтерский учет. 1999. № 2. С. 72 – 78.
30. Стуков С.А., Стуков Л.С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. М.: Бухгалтерский учет, 1998. 136 с.
31. Терехова В.А. Методологические принципы организации учета в финансовой бухгалтерии предприятий зарубежных стран // Все для бухгалтера. 2000. № 4. С. 2 – 7.
32. Шнейдман Л.З. На пути к международным стандартам финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. № 1. С. 4 – 8.
33. Шнейдман Л.З. Принципы корпоративного управления, или Как успешно работать с инвесторами // Бухгалтерский учет. 2000. № 18. С. 55 – 60.
34. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2003. 96 с.

Приложения

Приложение 1

Международные стандарты финансовой отчетности

МСФО № 1. Представление финансовой отчетности

МСФО № 2. Запасы

МСФО № 7. Отчет о движении денежных средств

МСФО № 8. Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах

МСФО № 10. События после отчетной даты

МСФО № 11. Договоры подряда

МСФО № 12. Налоги на прибыль

МСФО № 14. Сегментная отчетность

МСФО № 15. Решение КМСФО об аннулировании МСФО № 15

МСФО № 16. Основные средства

МСФО № 17. Аренда

МСФО № 18. Выручка

МСФО № 19. Вознаграждения работникам

МСФО № 20. Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи

МСФО № 21. Влияние изменений валютных курсов

МСФО № 23. Затраты по займам

МСФО № 24. Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО № 26. Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения

МСФО № 27. Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность

МСФО № 28. Учет инвестиций в ассоциированные компании

МСФО № 29. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

МСФО № 30. Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов

МСФО № 31. Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности

МСФО № 32. Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации

МСФО № 33. Прибыль на акцию

МСФО № 34. Промежуточная финансовая отчетность

МСФО № 36. Обесценение активов

МСФО № 37. Резервы, условные обязательства и условные активы

МСФО № 38. Нематериальные активы

МСФО № 39. Финансовые инструменты: признание и оценка

МСФО № 40. Инвестиции в недвижимость

МСФО № 41. Сельское хозяйство

IFRS

IFRS № 1. Первое применение МСФО

IFRS № 2. Выплаты долевыми инструментами

IFRS № 3. Объединение компаний

IFRS № 4. Договоры страхования

IFRS № 5. Выбытие долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и представление информации по прекращаемой деятельности

Приложение 2

МСФО № 1

**Группа XYZ – сводный баланс по состоянию на 31 декабря
20-2 года (в тысячах единиц условной валюты)**

	20-2	20-2	20-1	20-1
АКТИВЫ				
Долгосрочные активы				
Основные средства	X		X	
Деловая репутация	X		X	
Производственные лицензии	X		X	
Инвестиции в ассоциированные компании	X		X	
Прочие финансовые активы	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
Краткосрочные активы				
Запасы	X		X	
Задолженности покупателей и заказчиков и прочие дебиторские задолженности	X		X	
Предоплаты	X		X	
Денежные средства и их эквиваленты		X		X
Суммарные активы		<u>X</u>		<u>X</u>
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Капитал и резервы				
Выпущенный капитал	X		X	
Фонды	X		X	
Накопленная прибыль / (убытки)	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
Доля меньшинства		X		X
Долгосрочные обязательства				
Займы, включающие выплату процентов	X		X	

Отложенные налоги	<u>X</u>		<u>X</u>	
Пенсионные обязательства	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
Краткосрочные обязательства				
Кредиторская задолженность	X		X	
Краткосрочные займы	X		X	
Текущая часть займов, включающих выплату процентов	X		X	
Резерв по гарантиям	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
Итого капитал и обязательства		<u>X</u>		<u>X</u>

Приложение 3

**Группа XYZ – отчет о прибылях и убытках за год,
заканчивающийся 31 декабря 20-2 года
(иллюстрирующий классификацию расходов по функции)
(в тысячах единиц условной валюты)**

	20-2	20-1
Выручка	X	X
Себестоимость продаж	(X)	(X)
Валовая прибыль	X	X
Прочий операционный доход	X	X
Затраты на распространение	(X)	(X)
Административные расходы	(X)	(X)
Прочие операционные расходы	(X)	(X)
Прибыль от операций	X	X
Затраты на финансирование	(X)	(X)
Доход от ассоциированных компаний	X	X
Прибыль до вычета налогов	X	X
Отчисление на налоги на прибыль		
Прибыль после вычета налогов	X	X
Доля меньшинства	(X)	(X)
Чистая прибыль от обычной деятельности	X	X
Результаты чрезвычайных обстоятельств	X	(X)
Чистая прибыль за период	<u>==</u> <u>X</u>	<u>==</u> <u>X</u>

Приложение 4

**Группа XYZ – отчет о прибылях и убытках за год,
заканчивающийся 31 декабря 20-2 года
(иллюстрирующий классификацию расходов по характеру)
(в тысячах единиц условной валюты)**

	20-2	20-1
Выручка	X	X
Прочий операционный доход	X	X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	(X)	(X)
Работа, выполненная компанией и капитализированная	(X)	(X)
Использованное сырье и потребляемые материалы	(X)	(X)
Заработная плата	(X)	(X)
Расходы на амортизацию	(X)	(X)
Прочие операционные расходы	(X)	(X)
Прибыль от операций	X	X
Затраты на финансирование	(X)	(X)
Доход от ассоциированных компаний	X	X
Прибыль до вычета налогов	-- X	-- X
Отчисление на налоги на прибыль	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Прибыль после вычета налогов	X	X
Доля меньшинства	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Чистая прибыль от обычной деятельности	X	X
Результаты чрезвычайных обстоятельств	X	X
Чистая прибыль за период	-- <u>X</u>	-- <u>X</u>

Приложение 5

Группа XYZ – отчет об изменениях в капитале за год, заканчивающийся 31 декабря 20-2 года.

	Капитал	Эмиссионный доход	Фонд переоценки	Фонд пересчета	Накопленная прибыль	Итого
Сальдо на 31 декабря 2000 г.	X	X	X	(X)	X	X
Изменения в учетной политике					(X)	(X)
Пересчитанное сальдо	X	X	X	(X)	X	X
Сумма дооценки имущества			X			X
Дефицит от переоценки инвестиций			(X)			(X)
Разницы от пересчета валют				(X)		
Чистые прибыли и убытки, не признанные в отчете о прибылях и убытках			X	(X)		X
Чистая прибыль за период					X	
Дивиденды					(X)	X
Эмиссия акций	X	X				X
Сальдо на 31 декабря 2001 г.	X	X	X	(X)	X	X
Дефицит от переоценки имущества			(X)			(X)
Сумма дооценки инвестиций			X			X
Разницы от пересчета валют				(X)		(X)

Чистые прибыли и убытки, не признанные в отчете о прибылях и убытках			(X)	(X)		(X)
Чистая прибыль за период					X	X
Дивиденды					(X)	(X)
Эмиссия акций	X	X				X
Сальдо на 31 декабря 20-2 г.	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

***Альтернативный метод представления
изменений в капитале***

***Группа XYZ – отчет о прибылях и убытках за год,
заканчивающийся 31 декабря 20-2 года
(В тысячах единиц условной валюты)***

	20-2	20-1
Прирост / (дефицит) от переоценки имущества	(X)	X
Прирост / (дефицит) от переоценки инвестиций	X	(X)
Курсовые разницы от пересчета финансовой отчетности иностранных подразделений	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Чистая прибыль, не признанная в отчете о прибылях и убытках	X	X
Чистая прибыль за период	X	X
Итого признанные прибыли и убытки	<u>X</u>	<u>X</u>
Воздействие изменений в учетной политике		<u>(X)</u>

Приложение 6

Сводный баланс по состоянию на конец 19-2 г.

	19x2	19x1
Активы		
Денежные средства	410	160
и их эквиваленты		
Дебиторская задолженность	1,900	1,200
Запасы	1,000	1,950
Портфельные инвестиции	2,500	2,500
Основные средства по фактической стоимости приобретения	3,370	1,910
Накопленная амортизация	(1,450)	(1,060)
Основные средства нетто	<u>2,280</u>	<u>850</u>
Нетто активы	<u>8,090</u>	<u>6,660</u>
Обязательства		
Кредиторская задолженность поставщикам	250	1,890
Проценты к выплате	230	100
Налог на прибыль к уплате	400	1,000
Долгосрочная задолженность	<u>2,300</u>	<u>1,040</u>
Итого обязательства	<u>3,180</u>	<u>4,030</u>
Собственный капитал		
Акционерный капитал	1,500	1,250
Нераспределенная прибыль	<u>3,410</u>	<u>1,380</u>
Итого собственный капитал	<u>4,910</u>	<u>2,630</u>
Итого обязательства и собственный капитал	8,090	6,660

Отчет о движении денежных средств, составленный с использованием прямого метода

	19X2
Потоки денежных средств от операционной деятельности	
Денежные поступления от клиентов	30,150
Денежные средства, выплаченные поставщикам и служащим	<u>(27,600)</u>
Денежные средства от операционной деятельности	2,550

Выплаченные проценты	(270)
Уплаченный налог на прибыль	<u>(900)</u>
Поток денежных средств до результатов чрезвычайных событий	1,380
Поступления компенсации за ущерб от землетрясения	<u>180</u>
<i>Чистые денежные средства от операционной деятельности</i>	1,560
Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности	
Приобретение дочерней компании X, за вычетом денежных средств	(550)
Покупка основных средств	(350)
Выручка от продажи оборудования	20
Полученные проценты	200
Полученные дивиденды	<u>200</u>
<i>Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности</i>	(480)
Потоки денежных средств от финансовой деятельности	
Поступления от выпуска акций	250
Поступления от долгосрочных займов	250
Выплата обязательств по финансовой аренде	(90)
Выплаченные дивиденды	(1,200)
<i>Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности</i>	(790)
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов	290
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	<u>120</u>
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	<u>--</u>
	<u>410</u>

Приложение 7

Отчет о движении денежных средств, составленный с использованием косвенного метода

	19X2
Потоки денежных средств от операционной деятельности	
Чистая прибыль до налогообложения и зачета результатов чрезвычайных событий	3,350
Корректировки на:	
Амортизацию	450
Курсовой убыток	40
Инвестиционный доход	(500)
Расходы на выплату процентов	<u>400</u>
Операционную прибыль до изменения оборотного капитала	<u>3,740</u>
Увеличение дебиторской задолженности покупателей и прочей дебиторской задолженности	(500)
Уменьшение запасов	1,050
Уменьшение кредиторской задолженности поставщикам	<u>(1,740)</u>
Денежные средства от операционной деятельности	2,550
Выплаченные проценты	(270)
Уплаченный налог на прибыль	<u>(900)</u>
Потоки денежных средств до результатов чрезвычайных обстоятельств	(1,380)
Поступления от компенсации ущерба от землетрясения	<u>180</u>
Чистые денежные средства от операционной деятельности	1,560
Поток денежных средств от инвестиционной деятельности	
Покупка дочерней компании X за вычетом приобретенных денежных средств	(550)
Покупка основных средств	(350)
Поступления от продажи оборудования	20
Полученные проценты	200
Полученные дивиденды	<u>200</u>

Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности	(480)
Потоки денежных средств от финансовой деятельности	
Поступления от выпуска акций	250
Поступления от долгосрочных займов	250
Выплата обязательств по финансовой аренде	(90)
Выплаченные дивиденды	<u>(1,200)</u>
Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности	<u>(790)</u>
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов	290
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	120
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	<u>=</u> <u>410</u>

Оглавление

Введение.....	3
Лекция 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО	4
Лекция 2. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности.....	11
Лекция 3. Принципы учета и составления отчетности (МСФО № 1, 7, 14, 34)	21
Лекция 4. Материальные и нематериальные активы (МСФО № 2, 16, 38, 17, 36).....	35
Лекция 5. Раскрытие информации о финансовых результатах (МСФО № 18, 11, 21, 23, 33).....	58
Заключение	74
Литература	76
Приложения	79

Учебное издание

Курочкина Ирина Петровна

**Международные стандарты учета
и финансовой отчетности**

Редактор, корректор В.Н. Чулкова
Компьютерная верстка С.И. Савинской

Подписано в печать 28.12.2004 г. Формат 60×84/16.
Бумага тип. Усл. печ. л. 5,35. Уч.-изд. л. 3,5.
Тираж 200 экз. Заказ .

Оригинал-макет подготовлен
редакционно-издательским отделом ЯрГУ.

Отпечатано на ризографе.

Ярославский государственный университет.
150000 Ярославль, ул. Советская, 14.