

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
НОВОСИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Т.Ю. Еприкова

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебно-методический комплекс
по специальностям 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
080105 «Финансы и кредит», 080100 «Экономика»

НОВОСИБИРСК
2008

ББК 65.052
Е65

Еприкова Т.Ю.

Е65 Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебно-методический комплекс. – Новосибирск: НГУЭУ, 2008. – 80 с.

Предлагаемый учебно-методический комплекс предназначен для оптимизации процесса изучения дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности».

В разделы учебно-методического комплекса входят все элементы учебной дисциплины, которые должны обеспечить получение полного объема теоретических знаний и формирование практических навыков по составлению финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

ББК 65.052

© НГУЭУ, 2008

Рабочая программа учебной дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности»

Раздел 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЙ

1.1. Выписка из образовательного стандарта

Требования к обязательному минимуму содержания дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» в соответствии с Государственным образовательным стандартом: «Глобализация экономики – важнейший фактор ускорения процессов гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности; роль и назначение международных стандартов учета (финансовой отчетности) – МСФ (ФО); международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета (финансовой отчетности); история создания Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), состав, и характеристика его основных органов, порядок и принципы их формирования, основные задачи КМСФО; порядок разработки и принятия МСУ (ФО), их правовой статус, состав финансовой отчетности (ФО), качественные ее характеристики, основные элементы ФО: по материальным и нематериальным активам, принципам учета, составу ФО и по движению денежных средств, прочим активам и обязательствам; расходам на вознаграждение работникам и социальное обеспечение, обесценению активов, финансовым результатам, налогам на прибыль; условным: событиям, обязательствам, активам и корректировкам финансовой отчетности, ассоциированным дочерним и совместным компаниям, объединению компаний, финансовым инструментам, прибыли на акцию, прекращаемой деятельности, резервам; отличия отечественной практики учета и отчетности от положений МСУ (ФО); система ГААР; основные различия в принципах учета отдельных видов активов, обязательств и капитала, установленные в МСУ (ФО) и ГААР; перспективы унификации этих двух систем».

1.2. Цели и задачи учебной дисциплины

Учебная дисциплина «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» необходима для формирования у студентов знания и умения по составлению финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов.

Целью учебной дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» являются обучение теоретическим основам и формирование практических навыков по составлению финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

В процессе изучения дисциплины необходимо решить следующие *задачи*:

- отразить значение международных стандартов финансовой отчетности в обеспечении широкого круга пользователей достоверной и сопоставимой информацией;
- показать роль международных стандартов в условиях глобализации экономики России в связи с переходом к рыночным отношениям и реформирования отечественного бухгалтерского учета;
- раскрыть концепцию и принципы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами;
- проанализировать положения основных стандартов и порядок их применения;
- дать сравнительную характеристику международных стандартов финансовой отчетности в соответствии с соответствующими российскими правилами и стандартами, а также с действующими системами учета и отчетности в других странах;
- развить навыки составления отчетности в соответствии с международными стандартами (путем трансформации форм отчетности и ведения параллельного учета);
- выявить направления дальнейшего развития международных стандартов финансовой отчетности.

1.3. Требования к уровню усвоения дисциплины

В ходе изучения дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» студенты должны:

- **знать** состав и содержание международных стандартов финансовой отчетности; цель финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами; принципы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами; порядок и методику применения основных положений международных стандартов финансовой отчетности; состав и структуру финансовых отчетов в соответствии с международными стандартами; отличия международных стандартов финансовой отчетности от национальных стандартов России и других стран;
- **уметь** ориентироваться в правилах применения важнейших теоретических положений и принципов международных стандартов на практике; прослеживать взаимосвязь принципов подготовки и представления финансовой отчетности, обосновывать их использование в различных случаях; использовать на примере конкретных практических ситуаций собственное профессиональное суждение; самостоятельно работать с международными стандартами для целей составления отчетности, управления предприятием и анализом его финансового положения;
- **иметь представление** о дальнейших направлениях реформирования системы бухгалтерского учета в России и развития международных стандартов в мире; об отличиях международных стандартов финансовой отчетности (IAS) и американских базовых учетных принципов (US GAAP).

1.4. Формы контроля

Итоговый контроль. Для контроля усвоения данной дисциплины учебным планом предусмотрены:

- для студентов дневного обучения – зачет;
- для студентов заочного обучения – контрольная работа и зачет.

Текущий контроль. В течение семестра для оценки знаний и навыков по составлению финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов студентами выполняются контрольные задания. Для проверки теоретических знаний также предусмотрено выполнение тестовых заданий.

Результаты выполнения этих работ являются основанием для выставления оценок текущего контроля. Выполнение этих работ является обязательными для всех студентов. Студенты, не выполнившие в полном объеме все эти работы, не допускаются кафедрой к сдаче зачета, как не выполнившие график учебного процесса по данной дисциплине.

Раздел 2. СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

2.1. Тематический план учебной дисциплины

Очная форма обучения

Наименование тем	Специальность 060500			Специальность 060400			Специальность 521600		
	Лекции	Практ. занятия	Самост. работа	Лекции	Практ. занятия	Самост. работа	Лекции	Практ. занятия	Самост. работа
Тема 1. Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности	2	2	2	2	1	3	2	1	2
Тема 2. Общие принципы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	2	2	4	2	1	4	4	1	4
Тема 3. Состав и структура финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	4	4	2	4	1	3	4	2	2
Тема 4. Учет активов и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	4	4	2	4	2	2	4	2	2

Тема 5. Учет обязательств и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	2	2	2	2	1	3	2	1	2
Тема 6. Учет капитала и раскрытие информации о нем в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	2	2	2	2	1	2	2	1	2
Тема 7. Учет доходов и расходов и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	2	2	2	2	1	4	2	1	4
Тема 8. Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	2	2	2	2	1	3	2	1	3
Тема 9. Составление отчетности в соответствии с международными стандартами российскими предприятиями	2	2	2	2	2	3	2	2	3
Итого:	22	22	20	22	11	27	24	12	24

Заочная форма обучения по специальности 060500

Наименование тем	На базе среднего общего образования		На базе высшего образования		На базе среднего профессионального образования	
	Лекции	Самост. работа	Лекции	Самост. работа	Лекции	Самост. работа
Тема 1. Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности	2	5	1	6	1	6
Тема 2. Общие принципы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	2	6	1	7	1	7
Тема 3. Состав и структура финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	3	7	1	8	1	8
Тема 4. Учет активов и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	3	6	1	7	1	7
Тема 5. Учет обязательств и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	1	5	1	6	1	6
Тема 6. Учет капитала и раскрытие информации о нем в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	1	5	1	6	1	6
Тема 7. Учет доходов и расходов и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	2	6	1	7	1	7
Тема 8. Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	1	4	0,5	5	0,5	5
Тема 9. Составление отчетности в соответствии с международными стандартами российскими предприятиями	1	4	0,5	4	0,5	4
Итого:	16	48	8	56	8	56

2.2. Содержание отдельных разделов и тем

Тема 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности

Гармонизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). История создания международных стандартов финансовой отчетности. Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета (финансовой отчетности). Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО): история создания, состав, характеристика его основных органов, порядок и принципы их формирования и основные задачи КМСФО. Причины возникновения, целесообразность и необходимость использования международных стандартов, их роль и назначение. Порядок разработки и принятия международных стандартов финансовой отчетности, их правовой статус.

Гармонизация национальных учетных систем. Применение международных стандартов финансовой отчетности в России.

Тема 2. Общие принципы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами

Цель составления финансовой отчетности. Основные группы пользователей финансовой отчетности и их потребности. Требования к составлению финансовой отчетности. Базовые принципы и качественные характеристики информации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Ограничения, связанные с основными качественными характеристиками. Профессиональное суждение бухгалтера. Выбор альтернативных способов учета.

Элементы финансовой отчетности: определение, классификация, оценка и условия признания. Основное балансовое равенство. Определение и применение справедливой стоимости.

Тема 3. Состав и структура финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами

Состав и структура финансовой отчетности. Минимальное содержание и форма представления финансовой информации. Принципы составления финансовой отчетности.

Бухгалтерский баланс. Цель и минимальное содержание отчета. Элементы бухгалтерского баланса. Классификация активов, обязательств, капитала. Раскрытие основных линейных статей бухгалтерского баланса.

Отчет о прибылях и убытках. Цель и минимальное содержание отчета. Элементы отчета о прибылях и убытках. Классификация доходов и расходов. Формы представления расходов: по характеру затрат или по функциям затрат (себестоимость продаж).

Отчет о движении денежных средств. Цель получения информации о движении денежных средств. Определение денежных средств и их эквивалентов. Отчетность о движении денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Прямой и косвенный способы отражения притоков и оттоков денежных средств и их эквивалентов.

Отчет о движении капитала: цель, формат и минимальное содержание.

Приложения к финансовой отчетности: назначение, состав, последовательность представления информации.

Учетная политика: раскрытие основных положений, учет изменения учетной политики, исправление фундаментальных ошибок.

Промежуточная финансовая отчетность. Минимальное содержание и состав промежуточной финансовой отчетности. Пояснения и учетная политика в промежуточных финансовых отчетах. Основные принципы признания и оценки статей в промежуточный период.

Тема 4. Учет активов и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами

Учет основных средств. Понятие основных средств. Критерии признания. Первоначальная оценка. Последующие затраты. Переоценка. Определение срока полезной службы. Амортизация. Выбытие основных средств. Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности.

Учет нематериальных активов. Понятие нематериальных активов. Критерии признания. Первоначальная оценка. Последующие затраты. Определение срока полезного использования. Состав затрат на исследования и разработки, порядок их распределения между отчетными периодами. Деловая репутация. Амортизация. Обесценение нематериальных активов. Раскрытие информации о нематериальных активах в финансовой отчетности.

Учет финансовых вложений. Понятие финансовых вложений. Классификация финансовых вложений. Признание. Оценка финансовых вложений. Выбытие финансовых вложений. Перевод

ценных бумаг из одной категории в другую. Раскрытие информации о финансовых вложениях в финансовой отчетности.

Учет запасов. Определение и состав запасов. Способы оценки запасов. Правило наименьшей оценки запасов. Раскрытие информации о запасах в финансовой отчетности.

Учет аренды. Понятие аренды. Виды аренды. Отражение аренды (финансовой и оперативной) в отчетности арендатора и арендодателя. Порядок представления информации в финансовой отчетности арендатора и арендодателя.

Обесценение активов. Требования по идентификации обесцененного актива. Порядок проверки актива на обесценение. Оценка стоимости обесцененного актива. Определение убытка от обесценения актива. Раскрытие информации о потерях от обесценения или восстановления стоимости обесцененного актива.

Тема 5. Учет обязательств и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами

Учет займов и кредитов. Состав затрат по займам. Рекоменгуемый и допустимый альтернативный подходы к признанию и раскрытию затрат по займам. Капитализация затрат по займам. Учет расчетов с поставщиками. Учет векселей. Раскрытие информации в финансовой отчетности.

Учет заработной платы и вознаграждений работникам. Начисление заработной платы и отчислений в фонды. Раскрытие информации о заработной плате в финансовой отчетности.

Учет условных фактов. Условные активы. Условные обязательства. Оценка вероятности условных событий. Раскрытие информации в финансовой отчетности.

Тема 6. Учет капитала и раскрытие информации о нем в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами

Учет капитала. Понятие капитала. Структура капитала. Виды акций. Основные операции по учету акционерного капитала. Оценка имущества, внесенного в оплату акций. Резервный капитал. Нераспределенная прибыль. Дивиденды. Раскрытие информации о капитале в финансовой отчетности.

Расчет прибыли на акцию. Расчет базовой прибыли на акцию. Расчет разводненной прибыли на акцию. Раскрытие информации о прибыли на акцию в финансовой отчетности.

Тема 7. Учет доходов и расходов и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами

Учет доходов. Понятие доходов. Признание доходов. Классификация доходов. Понятие выручки. Методы измерения выручки. Порядок и условия признания выручки. Доход от бартерных сделок. Раскрытие информации о доходах в финансовой отчетности.

Учет расходов. Понятие расходов. Классификация расходов. Признание расходов. Расходы периода. Отложенные расходы. Текущие расходы. Себестоимость продаж. Раскрытие информации о расходах в финансовой отчетности.

Тема 8. Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами

Налоги на прибыль. Учетная прибыль. Налогооблагаемая прибыль. Расходы по налогам. Отложенные налоговые обязательства. Отложенные налоговые активы. Временные и постоянные разницы. Раскрытие информации о налогах на прибыль в финансовой отчетности.

Учет правительственных субсидий. Правительственные субсидии. Субсидии, относимые к активам. Субсидии, относимые к доходам. Порядок признания дохода. Учет возврата правительственных субсидий.

Финансовые инструменты. Определение и классификация финансовых инструментов. Финансовые активы и финансовые обязательства. Признание оценка и выбытие финансовых инструментов.

Учет строительных контрактов. Виды контрактов. Классификация и критерии признания доходов и расходов по строительству.

События, происшедшие после отчетной даты. Период от даты окончания отчетного года до даты утверждения финансовой отчетности. Понятие, виды, учет и отражение в финансовой отчетности событий, происшедших после отчетной даты.

Консолидированная отчетность. Учет инвестиций в дочерние предприятия. Учет инвестиций в ассоциированные предприятия. Финансовая отчетность о доходах в совместные предприятия. Объединений компаний. Учет инвестиций и раскрытие информации о связанных сторонах.

Прекращаемая деятельность. Понятие прекращаемой деятельности. Условия и характер раскрытия информации в финансовой отчетности.

Отчетность по сегментам. Понятие и виды отчетных сегментов. Основные положения по составлению сегментарной отчетности. Требования к раскрытию информации по сегментам в финансовой отчетности.

*Тема 9. Составление отчетности в соответствии
с международными стандартами российскими предприятиями*

Методы составления отчетности в соответствии с международными стандартами: трансформация (метод корректировки предшествующих отчетных периодов) и конверсия (метод параллельного, двойного ведения учета). Понятие и варианты трансформации отчетности в формат международных стандартов. Варианты и порядок ведения параллельного учета. Преимущества и недостатки двух методов составления отчетности в соответствии с международными стандартами. Проблемы, возникающие у российских предприятий при составлении отчетности в соответствии с международными стандартами.

Раздел 3. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

3.1. Вопросы для подготовки к зачету

1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности.
2. История создания международных стандартов финансовой отчетности.
3. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, его состав, структура и основные задачи.
4. Причины возникновения международных стандартов финансовой отчетности. Необходимость использования международных стандартов.
5. Международные модели бухгалтерского учета, их характеристика и отличительные особенности.
6. Порядок разработки и принятия международных стандартов финансовой отчетности.
7. Цель составления финансовой отчетности. Пользователи финансовой отчетности и их потребности в информации.
8. Базовые принципы и качественные характеристики информации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.
9. Элементы финансовой отчетности: определение, классификация, оценка и условия признания. Основное балансовое равенство.
10. Состав и структура финансовой отчетности. Принципы составления финансовой отчетности.
11. Бухгалтерский баланс. Цель и минимальное содержание отчета. Классификация элементов бухгалтерского баланса.
12. Отчет о прибылях и убытках. Цель и минимальное содержание отчета. Классификация элементов отчета о прибылях и убытках.
13. Отчет о движении денежных средств. Цель и минимальное содержание отчета. Способы построения отчета о движении денежных средств.
14. Отчет о движении капитала. Цель, формат и минимальное содержание.
15. Приложения к финансовой отчетности: назначение, состав, последовательность представления информации.
16. Учетная политика: раскрытие основных положений, учет изменения учетной политики, исправление фундаментальных ошибок.
17. Промежуточная финансовая отчетность. Минимальное содержание и состав промежуточной финансовой отчетности. Основные принципы признания и оценки статей в промежуточный период.
18. Учет основных средств. Признание. Первоначальная оценка и последующие затраты. Переоценка. Амортизация. Выбытие основных средств.
19. Учет нематериальных активов. Признание. Первоначальная оценка и последующие затраты. Деловая репутация. Амортизация. Выбытие нематериальных активов.
20. Учет финансовых вложений. Понятие и классификация финансовых вложений. Признание. Оценка. Выбытие финансовых вложений. Перевод ценных бумаг из одной категории в другую.
21. Учет запасов. Определение и состав запасов. Способы оценки запасов.
22. Учет аренды. Понятие и виды аренды. Учет у арендатора и арендодателя.
23. Обесценение активов. Порядок проверки актива на обесценение. Оценка стоимости обесцененного актива. Определение убытка от обесценения актива.
24. Учет займов и кредитов. Состав затрат по займам. Капитализация затрат по займам.

25. Учет расчетов с поставщиками. Учет векселей.
26. Учет заработной платы. Начисление заработной платы и отчислений в фонды.
27. Учет условных фактов. Условные активы. Условные обязательства. Оценка вероятности условных событий.
28. Учет капитала. Понятие и структура капитала. Основные операции по учету акционерного капитала. Резервный капитал. Нераспределенная прибыль. Дивиденды.
29. Расчет прибыли на акцию. Расчет базовой прибыли на акцию. Расчет разводненной прибыли на акцию.
30. Учет доходов. Понятие доходов. Признание доходов. Классификация доходов.
31. Понятие выручки. Методы измерения выручки. Порядок и условия признания выручки. Доход от бартерных сделок.
32. Учет расходов. Понятие расходов. Признание расходов. Классификация расходов.
33. Налоги на прибыль. Учетная прибыль и налогооблагаемая прибыль. Отложенные налоговые активы и обязательства. Временные и постоянные разницы.
34. Учет правительственных субсидий: понятие, виды, порядок признания.
35. Финансовые инструменты: определение, классификация, признание и оценка.
36. Инвестиционная собственность. Понятие, критерии признания и оценка.
37. Учет строительных контрактов. Виды контрактов. Классификация и критерии признания доходов и расходов по строительству.
38. События, произошедшие после отчетной даты. Понятие, виды, учет и отражение в финансовой отчетности событий, произошедших после отчетной даты.
39. Консолидированная отчетность. Учет инвестиций в дочерние предприятия. Учет инвестиций в ассоциированные предприятия.
40. Финансовая отчетность о доходах совместных предприятий. Объединение компаний. Учет инвестиций и раскрытие информации о связанных сторонах.
41. Прекращаемая деятельность. Понятие прекращаемой деятельности. Условия и характер раскрытия информации в финансовой отчетности.
42. Отчетность по сегментам. Понятие и виды отчетных сегментов. Основные положения по составлению сегментарной отчетности.
43. Факторы, обуславливающие необходимость составления отчетности российскими предприятиями в соответствии с международными стандартами.
44. Основные различия в финансовых отчетах, подготовленных в соответствии с российскими и международными стандартами.
45. Методы составления отчетности в соответствии с международными стандартами: трансформация и конверсия. Характеристика. Преимущества и недостатки.
46. Понятие и варианты трансформации отчетности в формат международных стандартов.
47. Варианты и порядок ведения параллельного учета.
48. Проблемы, возникающие у российских предприятий при составлении отчетности в соответствии с международными стандартами.

3.2. Литература

Основная

1. *Карлин Т.Р., Макмин А.Р.* Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): Учебник – М.: Инфра-М, 1999. – 448 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: Издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1999.
3. *Палий В.Ф.* Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 1999. – 352 с.
4. *Палий В.Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2003. – 456 с.
5. *Соловьева О.В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.

Дополнительная

1. *Дымова И.А.* Международные стандарты бухгалтерского учета. – М.: Главбух, 2000. – 156 с.
2. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А.Николаевой. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 624 с.

3. *Морозова Ж.А.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.
4. *Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г.* Учет: международная перспектива. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
5. *Нидлз В., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 582 с.
6. Применение международных стандартов финансовой отчетности: Учебное пособие / Под ред. А.М.Гершуна. – М.: Фонд развития бухгалтерского учета, 2000.
7. *Терехова В.А.* Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности: Практическое пособие. – М.: Экономика и жизнь, 2000. – 302 с.

3.3. Нормативно-правовые документы

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».
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 бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобрена приказом Министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 9 декабря 1998 г. №60н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 20 декабря 1994 г. №167.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ5/01, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н.
11. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. №56н.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности», утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. №57н.
13. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 27 января 2000 г. №11н.
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 27 января 2000 г. №92н.
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. №91н.
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 2 января 2001 г. №60н.
17. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. №66н.
18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. №114н.
19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утверждено приложением к Приказу Министерства финансов РФ от 10 января 2002 г. №126н.
20. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. №105н.

**ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ
УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ
«МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

Тема 1. РОЛЬ И НАЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Роль, назначение и преимущества международных стандартов финансовой отчетности в гармонизации бухгалтерского учета

Одним из условий эффективного рынка является предоставление прозрачной и полезной информации об его участниках и принимаемых ими стратегических экономических решениях. Прозрачная информация создает условия для прогнозирования отношений, возникающих на рынке, позволяет с меньшими затратами осознанно действовать для урегулирования кризисных ситуаций, характерных для любого рынка. Прозрачная отчетность будет полезна участникам рынка и общественности при условии, что она понятна всем заинтересованным пользователям.

Процессы интеграции в экономике, глобализации финансовых рынков обнаружили проблему несопоставимости финансовой информации о компаниях, деятельность которых не ограничивается пределами одной страны. Концептуальные принципы составления отчетности в разных странах существенно отличаются друг от друга. Отчетность, составленная по разным правилам, препятствует проведению серьезного делового анализа и может привести к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компаний. Поэтому непременным условием прозрачности финансовой отчетности является ее составление по единой методике учета. Таким образом, рост деловой активности невозможен без унификации бухгалтерского учета.

Наибольшее распространение получили два подхода к решению проблемы унификации бухгалтерского учета: гармонизация и стандартизация.

Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета, реализуемая в рамках Европейского сообщества, предполагает существование в каждой стране своей модели бухгалтерского учета и национальных стандартов, которые, однако, не должны противоречить стандартам других стран – членов сообщества (находиться в «гармонии»).

Второй подход – стандартизация учетных процедур – заключается в разработке унифицированных стандартов, применяемых в любой ситуации в любой стране мира. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности – КМСФО (International Accounting Standards Committee, IASC), разрабатывая и публикуя Международные стандарты финансовой отчетности – МСФО (International Accounting Standards, IAS), реализует идею стандартизации.

Необходимость использования МСФО в разных странах объясняется следующим:

- 1) формирование отчетности в соответствии с МСФО – реальная возможность приобщения к международным рынкам капитала. Если компания не имеет отчетности, соответствующей мировым критериям, то она, с точки зрения иностранного инвестора, не может рассматриваться как конкурентоспособная в сравнении с другими соискателями капитала;
- 2) международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью, полезностью и простотой восприятия для квалифицированных пользователей. Признанием этого является тот факт, что уже сегодня многие фондовые биржи допускают представление отчетности по МСФО иностранными эмитентами для котировки ценных бумаг;
- 3) использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки комплекта национальных стандартов отчетности;
- 4) МСФО обобщают современную мировую практику в области бухгалтерского учета и отличаются четкой экономической логикой;
- 5) использование МСФО создает основу для укрепления бухгалтерской профессии, так как профессиональное суждение бухгалтера во многом определяет содержание отчетности, следовательно, влияет на принятие дальнейших решений ее пользователями.

К недостаткам использования МСФО можно отнести: обобщенный характер стандартов, многообразие методов учета, а также отсутствие подробных разъяснений использования стандартов в практическом применении.

Кроме того, внедрению стандартов во всем мире препятствуют такие факторы, как национальные различия в уровне развития и традициях, а также нежелание национальных институтов поступиться своими интересами в области регулирования и методологии учета.

Несмотря на наличие перечисленных выше недостатков, над устранением которых работает КМСФО, именно МСФО принадлежит роль в создании унифицированного и гармоничного учетного

процесса, обеспечивающего всех заинтересованных пользователей единообразной и, следовательно, понятной учетной информацией.

1.2. Классификация моделей бухгалтерского учета

В настоящее время в мире известны несколько систем бухгалтерского учета, однако оптимальным считается выделение двух типов систем: британо-американской (англо-саксонской) и континентальной (европейской).

Британо-американская (англо-саксонская модель). основополагающие принципы этой модели были разработаны в Великобритании и США. Большой вклад в ее развитие внесла Голландия, поэтому можно называть эту модель британо-американо-голландской. И в настоящее время роль этих стран продолжает оставаться активной. К странам, использующим эту модель учета, также относятся Австралия, США, Канада.

Основная идея этой модели – ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В трех ведущих странах, использующих эту модель, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансирования. Их также отличают высокий уровень системы профессионального образования и слабая связь между бухгалтерским и налоговым учетом. Для этой модели не характерна жесткая регламентация учета, она наиболее гибкая и либеральная.

Континентальная модель применяется в большинстве стран Европы (Австрия, Италия, Франция, Дания), кроме того она характерна для Японии. Общим для этой модели является зависимость организаций от банковского кредитования, что отражается в концепции бухгалтерского учета. Финансовый учет в этих странах более консервативен, ориентируется на четкое следование политике государства в области налогообложения. Деятельность профессиональных бухгалтерских организаций регламентируется нормативными актами. Система учета направлена на удовлетворение макроэкономических потребностей планирования, регулирования и налогообложения.

Традиционный российский бухгалтерский учет основан на преимущественном применении континентальной концепции.

Однако необходимо отметить, что ни одна из концепций в настоящий момент в «чистом виде» не применяется ни в одной стране. Смешений учетных методологий объективно основано на смешении различных форм инвестирования капитала (биржевого и банковского).

В последние десятилетия возник устойчивый интерес к информации о потоках денежных средств и направлениях их использования. В состав бухгалтерской отчетности стали включать отчетность о движении денежных средств, которая не характерна для обеих рассматриваемых концепций.

Продолжающееся развитие глобализационных процессов в экономике побуждает к преодолению национальных особенностей, к переходу на единую концепцию бухгалтерского учета, объединяющую лучшие черты традиционных методов. Такую концепцию формируют международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

В настоящее время многие страны в той или иной степени используют МСФО:

- одна группа стран использует МСФО в качестве национальных стандартов (Кипр, Латвия, Мальта, Хорватия);
- другая группа стран также использует МСФО в качестве национальных стандартов, но дополнительно разрабатывает национальные стандарты по вопросам, не нашедшим отражение в международных стандартах финансовой отчетности (Малайзия);
- третья группа стран разрабатывает национальные стандарты на основе МСФО, но вносит корректировки в соответствии с национальными особенностями (Польша, Россия);
- следующая группа стран разрабатывает национальные стандарты на основе МСФО, но дополнительно их расшифровывает, разъясняет (Китай, Словения, Тунис);
- пятая группа стран разрабатывает национальные стандарты на основе МСФО, но некоторые из них являются более детализированными, чем международные стандарты финансовой отчетности (Ирландия, Литва, Мексика, Нидерланды, Норвегия, Португалия, Словакия, Турция, Франция, Швейцария);
- такие страны, как Австралия, Гонконг, Дания, Италия, Швеция, Югославия используют МСФО для разработки национальных стандартов. Каждый национальный стандарт включает положения, сравнивающие МСФО с национальными.

1.3. История создания МСФО. Комитет по МСФО.

Международные бухгалтерские организации. Порядок разработки и принятия МСФО.

Структура международных стандартов финансовой отчетности

Начало международной координации бухгалтерского учета было положено в 1904 г. В это время в американском городе Сент-Луисе прошел первый конгресс бухгалтеров. Проведение международных конгрессов бухгалтеров было приостановлено в связи со Второй мировой войной, но уже в 1952 г. прошел первый послевоенный конгресс, на котором было принято решение о проведении конгресса бухгалтеров каждые пять лет.

В 1972 г. на конгресс в Сиднее утверждено создание Международного координационного комитета по развитию бухгалтерской профессии – МККРБП (International Coordination Committee for the Accountancy Profession, ICCAP). В 1977 г. на конгрессе бухгалтеров в Мюнхене было принято решение о преобразовании МККРБП в Международную федерацию бухгалтеров, МФБ (International Federations of Accountants, IFAC). В МФБ представлено более 80 стран. В 2001 г. действующим членом МФБ стал Институт профессиональных бухгалтеров России.

29 июня 1973 г. решением профессиональных организаций Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США был создан *Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)*. В настоящее время к соглашению присоединилось более 200 организаций и профессиональных ассоциаций многих стран мира.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности является независимой организацией, цель которой состоит в разработке единых принципов бухгалтерского учета, используемых коммерческими предприятиями и другими организациями всего мира при составлении финансовой отчетности.

КМСФО не подчиняется ни одной организации, но имеет тесные связи с МФБ. В состав Комитета по международным стандартам финансовой отчетности входят профессиональные организации, которые являются членами Международной федерации бухгалтеров, кроме того, МФБ вносит большую долю средств в доходную часть КМСФО. Также деятельность Комитета финансируют профессиональные организации бухгалтеров, ТНК, аудиторские организации, финансовые компании и другие организации.

С 1987 г. КМСФО начал тесно сотрудничать с Международной организацией комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ). Между этими организациями в 1993 г. было подписано соглашение, согласно которому все организации, чьи ценные бумаги обращаются на организованном рынке ценных бумаг (фондовой бирже), должны составлять отчетность в соответствии с принципами и правилами МСФО.

В соответствии с Уставом целями КМСФО являются:

- а) разработка и публикация в интересах общества стандартов бухгалтерского учета, подлежащих соблюдению при представлении финансовой отчетности, а также содействие в их повсеместном принятии и соблюдении;
- б) работа по совершенствованию и гармонизации нормативных актов, стандартов бухгалтерского учета и процедур, связанных с представлением финансовой отчетности.

Можно утверждать, что Комитет по МСФО – это гибкая система, претерпевшая за время своего существования несколько структурных изменений. Последняя реструктуризация произошла в 2001 г. согласно проекту «Рекомендации по формированию КМСФО в будущем».

В настоящее время *структура Комитета (Совета)* выглядит следующим образом:

- 1) Попечительский совет «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности» (International Accounting Standards Committee Foundation);
- 2) Правление КМСФО (International Financial Standards Board);
- 3) Консультативный совет по стандартам (Standards Advisory Council);
- 4) Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee).

Попечительский совет «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности» является правопреемником прежнего Комитета по международным стандартам, отвечавшим за разработку МСФО до реформирования структуры Комитета в 1997–2000 гг.

Основные цели Совета:

- формулировать и публиковать, исходя из общественных интересов, высококачественные, понятные и осуществимые глобальные стандарты финансовой отчетности, предусматривающие представление высококачественной, прозрачной и сравнимой информации в

финансовой отчетности для того, чтобы пользователи финансовой отчетности могли принимать экономические решения;

- проводить работу по более широкому использованию и точному применению стандартов;
- способствовать сближению МСФО и национальных стандартов финансовой отчетности.

Следует отметить, что Попечительский совет не занимается вопросами разработки международных стандартов, это является исключительной прерогативой Правления КМСФО.

Правление КМСФО – это основной орган, занимающийся разработкой международных стандартов финансовой отчетности (в некоторых источниках International Accounting Standards Board переводится как Совет по международным стандартам финансовой отчетности). Правление состоит из 14 представителей, 12 из которых работают на основе полной занятости, 2 – на основе неполной занятости. Представители Правления должны отвечать жестким критериям, таким как высокий уровень знаний и практического опыта в сфере бухгалтерского учета, приверженность целям КМСФО и общественным целям, знание общеэкономической конъюнктуры и т.п. Минимум 5 членов должны обладать профессиональным опытом в сфере аудита, минимум 3 – опытом подготовки финансовой отчетности, минимум 3 должны являться опытными пользователями финансовой отчетности и минимум один член должен иметь академический опыт. Члены Правления избираются на 5 лет.

Правление выполняет такие основные функции, как:

- разработка международных стандартов финансовой отчетности, Проектов МСФО, утверждение Интерпретаций, разработанных Комитетом по интерпретациям МСФО;
- публикация всех Проектов МСФО, Проектов изложения принципов и прочих документов для публичного осуждения;
- решение всех технических вопросов, включая их совместное обсуждение с национальными организациями по разработке стандартов;
- разработка процедур по анализу комментариев по вопросам, вынесенным на публичное обсуждение;
- создание групп специалистов для технических консультаций по крупным проектам;
- совместная работа с Консультативным Советом по стандартам по основным проектам.

Консультативный Совет по стандартам состоит приблизительно из 45 членов, избираемых на 3 года, и включает специалистов с различным опытом, представляющих различные географические регионы. Совет проводит встречи с Правлением КМСФО минимум три раза в год. Совет может вносить в повестку работы Правления актуальные проекты, а также проводить совместные консультации по текущим проектам КМСФО.

В задачи *Комитета по интерпретациям МСФО* входит рассмотрение вопросов бухгалтерского учета, которые не получили отражения в существующих стандартах или могут иметь неоднозначное толкование. Работа Комитета осуществляется в тесном взаимодействии с аналогичными национальными комитетами. Комитет занимается неудовлетворительной практикой учета в рамках международных стандартов и возникновением новых обстоятельств, не учтенных при разработке существующих стандартов. Интерпретации утверждаются Правлением КМСФО. Постоянный Комитет по интерпретациям состоит из 12 голосующих членов, избираемых на 3 года. Представители Европейской комиссии и Международной организации комиссий по ценным бумагам являются наблюдателями Комитета без права голоса.

Порядок разработки и принятия МСФО. Традиционный процесс разработки международных стандартов финансовой отчетности включает шесть этапов:

1-й этап: создание Подготовительного комитета, который обычно включает представителей бухгалтерской профессии не менее чем из трех стран, но может включать также представителей других организаций, состоящих в Правлении и Консультативной группе.

2-й этап: разработка проекта международного стандарта. Подготовительный комитет рассматривает возникающие вопросы подготовки и представления финансовой отчетности, изучает требования к бухгалтерскому учету и учетную политику на национальном уровне, включая различные бухгалтерские системы в различных экономических условиях.

3-й этап: подготовка рабочего проекта положений стандарта, который должен содержать принципы учета, раскрывать возможные альтернативные решения и т.д.

4-й этап: утверждение Правлением рабочего проекта положений стандарта. Окончательный вариант проекта не публикуется, но может быть представлен на обсуждение общественности.

5-й этап: составление плана разработки международного стандарта, который после его одобрения Правлением публикуется, и все заинтересованные стороны могут вносить свои замечания и предложения.

6-й этап: специалисты и эксперты оценивают все замечания и предложения и передают проект на рассмотрение Правления; для принятия и опубликования нового стандарта необходимо согласие не менее 2/3 членов Правления.

Структура международных стандартов финансовой отчетности:

- цель стандарта, сфера применения и объект учета – определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим объектом;
- признание объекта учета – описание критериев, в соответствии с которыми объект относится к различным элементам отчетности;
- оценка объекта учета – правила применения методов оценки различных элементов отчетности;
- отражение в финансовой отчетности и раскрытия – раскрытие информации об объекте учета в финансовой отчетности.

КМСФО принадлежат авторские права на Международные стандарты финансовой отчетности, Предварительные проекты и другие публикации КМСФО во всех странах и на всех языках. Утвержденным текстом Международного стандарта финансовой отчетности является текст, опубликованный КМСФО на английском языке.

Официальные переводы Международных стандартов финансовой отчетности имеются на немецком, польском, русском, китайском, чешском, финском, японском, македонском, румынском, словацком, словенском, украинском и испанском языках. КМСФО рассматривает вопросы подготовки официальных переводов на другие языки.

Международные бухгалтерские организации. В процессе стандартизации и унификации бухгалтерского учета главную роль играет именно КМСФО, хотя существуют и другие организации, занимающиеся этой же проблематикой:

- Европейская федерация бухгалтеров-экспертов (ФЕЕ);
- Межамериканская ассоциация бухгалтеров (ИАА);
- Международная федерация бухгалтеров (МФБ);
- Межправительственная рабочая группа по международным стандартам в области учета и отчетности при ООН;
- Комиссия по транснациональным корпорациям ООН.

1.4. Применение МСФО в России

Современная ситуация в российской экономике характеризуется, с одной стороны, все большей потребностью предприятий в инвестиционных ресурсах, а с другой – формированием в России института инвесторов, основной потребностью которых является получение достоверной информации о предприятиях с целью анализа и выбора объектов инвестиций. Аналогичные потребности возникают и у иностранных инвесторов, интерес которых к России в последнее время значительно возрос.

Для того чтобы соответствующий инвестиционный потенциал был реализован в полной мере, требуется глобальная перестройка всей системы подготовки и предоставления финансовой информации о российских предприятиях, что свидетельствует о необходимости реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в России.

Основными требованиями к отчетности организаций на современном этапе становятся достоверность и полезность содержащейся в ней информации для принятия экономических решений пользователями. Базой, на основе которой может быть сформирована такая отчетность, признаны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

В сложившейся ситуации были возможны три варианта решений:

1. Разрешить российским предприятиям составлять финансовую отчетность только по методике МСФО. В 1998 г. Министерство финансов РФ разрешило крупным предприятиям, планирующим выход на мировой фондовый рынок, представлять сводную финансовую отчетность консолидированной группы организаций в полном соответствии с МСФО и не составлять ее по российским стандартам и правилам. Этот подход четко сформулирован Международным центром по реформе системы бухгалтерского учета в вынесенном на широкое обсуждение проекте «Рекомендации по реформе бухгалтерского учета». В действительности же, в связи с невозможностью получить от подразделений, входящих в консолидированную группу, развернутую информацию по международной методике, эти предприятия по-прежнему учитывают все текущие операции и готовят свои отчеты по нормам российской системы, а уже потом привлекают иностранных аудиторов, которые осуществляют трансформацию отчетности и затем заверяют ее.

2. Использовать методы перевода российской отчетности в формат МСФО:

а) конверсия (параллельный учет): внедрение на предприятиях системы параллельного учета, основанной на использовании различных программных продуктов. Такие системы предлагают одновременно вести два равноправных журнала хозяйственных операций, каждый из которых учитывает хозяйственную деятельность по своему плану счетов, в соответствии со своим стандартом и в своей базовой валюте;

б) трансформация финансовой отчетности – это проведение анализа финансовой отчетности, принятой российским предприятием, и внесение корректировок, необходимых для подготовки полного комплекта финансовой отчетности предприятия, соответствующей МСФО. Поскольку для этого используются промежуточные данные, а не первичная информация бухгалтерских проводок, разрывается связь между причиной (первичными документами) и следствием (отчетностью). Поэтому этот метод отличается более высокой погрешностью.

3. Усовершенствовать национальные стандарты и инструменты бухгалтерского учета до такой степени, чтобы они могли обеспечить необходимый уровень прозрачности российской финансовой отчетности. Достижение этого и является одной из главных задач реформирования системы бухгалтерского учета в России.

Официальной датой начала ориентирования российской системы учета на международные стандарты можно считать 26 декабря 1997 г., когда Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров была одобрена Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

В развитие Концепции постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283 утверждена «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности». При этом применение МСФО является не целью, а скорее средством преобразований, в результате которых недостатки российской системы должны быть последовательно устранены в соответствии с требованиями рынка.

Задачи реформы системы бухгалтерского учета в России:

- 1) сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь – инвесторов;
- 2) обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- 3) оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

В рамках Программы уже выполнен официальный перевод на русский язык действующих международных стандартов, разработаны и введены в действие национальные стандарты (ПБУ1-20), приближенные к международным критериям, утвержден Министерством финансов РФ новый «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» и Инструкции по его применению (Приказ от 31 октября 2000 г. №94н), курс МСФО включен в обязательную образовательную программу в вузах России.

Начиная с 1 января 2004 г. все банки России обязаны составлять отчетность по МСФО. К 2005 г. на МСФО должны перейти открытые акционерные общества, котирующие свои акции на фондовой бирже, а к 2007–2010 гг. – все остальные компании.

1 июля 2004 г. приказом Министра финансов РФ одобрена «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», в соответствии с которой «суть дальнейшего развития состоит в активизации использования МСФО для реализации этой функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса».

Контрольные вопросы

1. В каком году был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности?
2. Сформулируйте причины возникновения международных стандартов финансовой отчетности.
3. Оцените, на каком этапе реформирования находится в настоящее время российская система бухгалтерского учета.
4. Являются ли МСФО обязательными для применения в России в настоящий момент?
5. В чем заключаются гармонизация и стандартизация бухгалтерского учета? Выделите общие черты и отличия.

Литература

1. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2003. – 456 с.
2. Морозова Ж.А. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.

Тема 2. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

2.1. Цель и основные пользователи финансовой отчетности

Цель финансовой отчетности сформулирована в специальном документе «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности». Данный документ не является стандартом, не заменяет стандарты, не содержит требований и рекомендаций для применения в бухгалтерском учете при подготовке и составлении финансовой отчетности. Этот документ раскрывает общие подходы КМСФО к содержанию МСФО, помогает составителям и пользователям финансовой отчетности правильно интерпретировать отдельные положения МСФО и учитывать хозяйственные операции, не нашедшие отражения в МСФО.

Цель финансовой отчетности состоит в предоставлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Финансовая отчетность также показывает результаты деятельности руководства компании или ответственность руководства за вверенные ресурсы. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений, к этим решениям могут относиться, например, такие, как решение о сохранении или продаже инвестиций в компанию или решение о переназначении или смещении руководителей.

Финансовая отчетность не в состоянии полностью удовлетворить потребности любых пользователей, но МСФО требуют, чтобы отчеты были более информативными, содержали дополнительную необходимую информацию, удовлетворяющую максимум потребностей ее пользователей.

Для принятия пользователями финансовой отчетности экономических решений необходимы оценка способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты, а также своевременность и стабильность их создания. Эта способность может определять, например, способность компании платить своим работникам, поставщикам, обеспечивать выплаты процентов, погашать займы и осуществлять распределение прибыли среди своих владельцев. Пользователи лучше могут оценить эту способность компании создавать денежные средства и их эквиваленты, если они располагают информацией, сфокусированной на финансовом положении, результатах деятельности и изменениях финансового положения компании.

Финансовое положение компании зависит от имеющихся у нее экономических ресурсов, ее финансовой структуры, ее ликвидности и платежеспособности, а также ее способности адаптироваться к изменениям окружающей среды. Информация об экономических ресурсах компании и ее способности в прошлом преобразовывать эти ресурсы полезна для прогнозирования ее способности создавать денежные средства и их эквиваленты в будущем. Информация о финансовой структуре нужна для прогнозирования будущих потребностей в заемных средствах и того, как будущие прибыли и денежные потоки будут распределяться между теми, кто имеет долю в компании. Эта информация также полезна для оценки того, насколько успешной будет компания в получении финансирования в дальнейшем.

Информация о ликвидности и платежеспособности необходима для прогнозирования способности компании выполнить в срок свои финансовые обязательства. Ликвидностью называется наличие денег в ближайшем будущем после вычета финансовых обязательств за период. Платежеспособность – это наличие денег в более длительном промежутке времени для своевременного выполнения финансовых обязательств по мере наступления их сроков. Информация о финансовом положении главным образом содержится в бухгалтерском балансе.

Информация о результатах деятельности компании, в частности о ее прибыльности, требуется для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые она вероятно будет контролировать в будущем. В связи с этим большое значение имеет информация об изменчивости результатов. Информация о результатах деятельности компании полезна для прогнозирования ее способности создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы. Она также важна для формирования суждения об эффективности, с которой компания могла бы использовать дополнительные ресурсы. Информация о результатах деятельности компании приводится в основном в отчете о прибылях и убытках.

Информация относительно изменений в финансовом положении компании полезна для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности в течение отчетного периода. Эта информация обеспечивает пользователям основу для оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты и потребностей компании в использовании этих потоков денежных

средств. При построении отчета об изменениях финансового положения под фондами могут пониматься разные категории, а именно: все финансовые ресурсы, оборотный капитал, ликвидные активы или денежные средства. Информация об изменениях финансового положения показывается с помощью отчета о движении денежных средств.

Составные части финансовой отчетности взаимосвязаны, потому что они отражают разные аспекты одних и тех же операций и событий. Хотя каждая форма отчетности представляет информацию, отличающуюся от других, ни одна из них не замыкается на одном предмете и не дает всей информации, необходимой для конкретных нужд пользователей. Например, отчет о прибылях и убытках не дает полной картины деятельности компании без баланса и отчета об изменениях финансового положения.

Финансовая отчетность также содержит примечания, дополнительные материалы и другую информацию. Например, она может содержать дополнительную информацию о статьях баланса и отчета о прибылях и убытках, важную для удовлетворения нужд пользователя. Она может раскрывать риски и неопределенности, влияющие на компанию, и любые ресурсы и обязательства, не отраженные в балансе.

Пользователи финансовой отчетности. К пользователям финансовой отчетности МСФО относят инвесторов, работников, кредиторов, поставщиков, покупателей, правительство, общественность.

Области, в которых пользователям требуется информация для принятия решений, включают следующие проблемы:

- принятие решений о сохранении, увеличении или продаже своих инвестиций;
- утверждение прежнего или смена руководства;
- предоставление кредитов компании;
- перспективы развития торговли с компанией.

Кроме учредителей, инвесторов и кредиторов, пользователями учетной информации также являются:

- служащие (заинтересованные в гарантиях занятости, возможностях роста карьеры и т.д.);
- поставщики (заинтересованные в кредитоспособности предприятия, но значительно менее заинтересованные в его прибыльности, если только предприятие не является их постоянным клиентом, когда имеет значение непрерывная покупательная способность);
- постоянные клиенты (заинтересованные в постоянном стимулировании деятельности, особенно если отношения строятся на долгосрочной основе);
- правительственные и государственные учреждения (которые заинтересованы в налоговых поступлениях, а что касается более крупных компаний – в информации для экономического прогнозирования);
- общественность (которая может ознакомиться с вкладом предприятия в местную экономику, включая перспективу занятости).

2.2. Базовые принципы и качественные характеристики информации в соответствии с МСФО

Базовые принципы международных стандартов. Помимо целей, концептуальные основы МСФО определяют общие принципы составления финансовой отчетности, правила признания и оценки отдельных элементов финансовой отчетности. Общие принципы международных стандартов были приняты Правлением в апреле 1989 г. и их можно разделить на две группы: базовые принципы и качественные характеристики информации.

Международные стандарты основаны на двух основных допущениях (базовых принципах):

1. *Принцип начисления* (accrual basis) означает, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств. Таким образом, операции будут учитываться в том отчетном периоде, в котором они возникли. Данный принцип дает возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т.е. позволяет прогнозировать будущие результаты деятельности предприятия. Возможное неполучение части объявленных к получению денежных средств может корректироваться своевременным начислением резерва на сомнительные долги за счет уменьшения финансовых результатов отчетного периода.

2. *Принцип непрерывности деятельности* (going concern) предполагает, что у предприятия нет ни намерений, ни необходимости прекращать или существенно сокращать хозяйственно-финансовую

деятельность в обозримом будущем. Все стандарты бухгалтерского учета исходят из этого предположения, поэтому при возникновении потребности в сокращении деятельности или необходимости ее ликвидации бухгалтерская отчетность составляется по другим правилам. Допущение непрерывности деятельности не противоречит учету изменившихся со временем условий хозяйствования, например стоимости ресурсов, обязательств и капитала, налогового законодательства или иных законов государства.



Рис.2.1. Требования к качеству финансовой информации в соответствии с МСФО

Качественные характеристики информации. Для того чтобы информация могла использоваться на международном уровне, она должна отвечать следующим качественным характеристикам, которые согласно МСФО являются атрибутами, делающими представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей:

- *понятность* (understandability) информации означает, что она доступна для понимания пользователям, обладающим достаточными знаниями в области бухгалтерского учета. Необходимо, чтобы форма представления отчетов, заголовки документов и рубрик, наименование показателей и понятий, принятые ссылки, классификации и группировки четко отражали их содержание, исключали возможность двусмысленного толкования, но и не содержали излишних деталей. При переводе финансовой отчетности на иностранные языки необходимо обеспечить ясность и точность ее изложения для пользователей стран, в которые эта отчетность направляется;

- *уместность или значимость* (relevance) информации характеризуется ее способностью повлиять на оценку ситуации и экономические решения пользователей, принимаемые сейчас или в будущем, оценивать прошлое, предвидеть будущее. Информация является уместной, если она увеличивает определенность прогноза или подтверждает сделанный прогноз. Таким образом, уместность является качественной характеристикой финансовой отчетности, которая способствует осуществлению следующих функций информации: прогнозной (позволяющей оценить развитие предприятия в будущем) и подтверждающей прогноза, сделанные в прошлом. Прогнозная и подтверждающая функции информации взаимосвязаны. Например, информация о современном уровне и структуре имеющихся активов представляет ценность для пользователей, когда они стараются предсказать способность компании воспользоваться благоприятными возможностями и правильно отреагировать на неблагоприятную ситуацию. Эта же информация играет подтверждающую роль в отношении прошлых прогнозов, например, касающихся возможной структурной организации компании, или

результата запланированных операций. Отчетная информация может оказаться уместной только в том случае, когда составители отчетности хорошо понимают запросы и потребности пользователей. На уместность информации серьезное влияние оказывают ее характер и существенность. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность. Например, сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде. В других случаях важное значение имеет как характер, так и существенность, например, размеры имеющихся основных видов запасов, соответствующих данной компании;

- *существенность информации* (materiality). Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Существенность того или иного элемента бухгалтерской отчетности определяется не только его количественной величиной, но и той ролью, которую он играет в информационном отношении, оказывая влияние на принимаемые решения. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения. Таким образом, существенность, скорее, показывает порог или точку отсчета, и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной;

- *надежность* (reliability) информации определяется ее достоверностью, гарантирующей пользователям отсутствие существенных ошибок и искажений, а также полноту отражения всех существенных показателей. На достоверность информации, представленной в бухгалтерской отчетности, оказывают влияние правдивость представления, преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота;

- *правдивость представления* (faithful representation). Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события, что от нее обоснованно ожидается. Правдивость предполагает также отсутствие существенных ошибок и отклонений в финансовой отчетности. Большая часть финансовой информации подвержена некоторому риску быть не настолько правдивой, как предполагается, что является не результатом преднамеренных действий, а следствием различий в оценках, методах учета, трудностей в идентификации и измерении отдельных операций. Поэтому в приложении к отчетности следует предусматривать точное указание методов учета, а также критериев признания и оценки, других характерных особенностей учетной политики с тем, чтобы пользователи могли правильно понимать назначение представляемой им информации;

- *преобладание сущности над формой* (substance over form). При отражении хозяйственных операций и событий следует учитывать прежде всего их сущность и экономическую реальность, а не только их юридическую форму. Сущность операций и других событий не всегда отвечает тому, что следует из их юридической или установленной формы;

- *нейтральность* (neutrality) информации означает независимость представления финансовой информации от интересов каких-либо групп пользователей. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самой подготовкой или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата;

- *осмотрительность* (prudence). Осмотрительность – это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности, т.е. чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены. Таким образом, когда трудно определить стоимость активов и доходов, выбирают наименьшую оценку из возможных, по обязательствам и расходам – наибольшую. Соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы;

- *полнота* (completeness). Чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности;

- *сопоставимость* (comparability) информации должна обеспечивать сравнимость данных финансовой отчетности предприятия с предшествующими периодами, чтобы определить тенденции в его финансовом положении и результатах деятельности, а также за один период времени у разных предприятий, чтобы оценить их относительное финансовое положение и результативность работы. Для обеспечения сопоставимости аналогичных операций должны отражаться по единой методике, которую следует применять последовательно на протяжении существования компании, а также согласованным образом для различных компаний.

На практике часто необходимо найти оптимальное сочетание качественных характеристик, исходя из потребностей пользователей и приоритетов самих предприятий. Относительная важность характеристик определяется на основании профессиональной оценки специалистов.

Раскрывая принципы и качественные характеристики, МСФО определяют и ограничения в их использовании.

Критерий своевременности (timeliness) связан с необходимостью сочетания надежности и уместности информации. С одной стороны, для соответствия требованию уместности необходимо полностью собрать информацию по всем имеющимся фактам хозяйственной деятельности. С другой – получение полной и надежной информации может привести к задержке при предоставлении финансовой отчетности и, соответственно, повлиять на уместность информации. Поэтому рекомендуется найти оптимальное сочетание между этими двумя требованиями.

Соотношение между выгодами и затратами (balance between benefit and cost) означает, что выгоды от информации не должны превышать затраты на ее получение, причем процесс соотнесения выгод и затрат требует профессиональной оценки.

Соотношение между качественными характеристиками (balance between qualitative characteristics) должно быть предметом профессиональной оценки бухгалтера и подчиняться задаче удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

Определение относительной важности характеристик в каждом конкретном случае является профессиональным суждением.

Профессиональное суждение – это обоснованное мнение профессионального бухгалтера в отношении способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении.

Профессиональное суждение необходимо:

- при выборе способов бухгалтерского учета, вариантность которых предусмотрена стандартами;
- при разработке способов бухгалтерского учета, описание которых отсутствует в стандартах;
- при применении особенностей способов бухгалтерского учета, исходя из специфики условий хозяйствования: отраслевой принадлежности, структуры, размеров;
- при разработке способов бухгалтерского учета, иных, чем способы, установленные стандартами, но которые позволяют предприятию более достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты;
- при принятии решения о раскрытии конкретной учетной политики руководство компании должно учитывать, будет ли раскрытие помогать пользователям в понимании способа отражения операций и событий в отчетных финансовых результатах деятельности и финансового положения.

2.3. Элементы финансовой отчетности

Элементы финансовой отчетности – это экономические категории, которые связаны с предоставлением информации о финансовом состоянии предприятия и результатах его деятельности.

Элементами финансовой отчетности являются:

- активы, обязательства и капитал – характеризуют финансовое положение компании;
- доходы и расходы – характеризуют финансовые результаты деятельности компании.

Активы – это средства или ресурсы, контролируемые предприятием и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод. Активы отражаются в балансе при условии, что существует вероятность получения будущих экономических выгод и стоимость активов может быть надежно измерена.

Будущая экономическая выгода, воплощенная в активе, – это потенциал, вкладываемый прямо или косвенно в приток денежных средств или их эквивалентов. Будущие экономические выгоды от использования активов могут возникать в тех случаях, когда:

- актив используется обособленно или в сочетании с другим активом для производства товаров и услуг, которые предназначены для реализации;
- актив обменивается на другие активы;
- актив используется для погашения обязательств;
- актив распределяется между собственниками.

При определении актива право собственности на него не является основным. Так, например, арендованный объект является активом, если организация будет контролировать выгоды от его использования.

Обязательства – это существующая на отчетную дату задолженность, погашение которой приведет к оттоку ресурсов предприятия. Обязательства отражаются в балансе, только когда существует вероятность будущего оттока ресурсов, воплощающих экономические выгоды, в результате погашения существующего обязательства, и величина такого погашения может быть надежно измерена.

Погашение обязательств может осуществляться различными способами:

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;
- переводом обязательства в капитал;
- снятием требования со стороны кредитора.

Необходимо провести различие между текущим и будущим обязательствами. Решение руководства компании приобрести активы в будущем периоде само по себе не ведет к возникновению текущего обязательства. Обычно обязательство возникает тогда, когда актив доставлен или когда компания заключает не подлежащий отмене договор на его приобретение. В последнем случае необратимый характер договора означает, что экономические последствия невыполнения обязательства, например, наличие значительного штрафа, практически не оставляют компании возможности избежать оттока ресурсов к другой стороне.

Капитал – это оставшаяся доля активов предприятия после вычета всех обязательств, т.е. капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль.

Капитал может функционировать в таких формах, как:

- акционерный капитал;
- дополнительный оплаченный и неоплаченный капитал;
- резервы;
- чистая нераспределенная прибыль.

Такая классификация может быть полезна для пользователей, так как она является показателем способности предприятия использовать свой капитал.

Размер капитала зависит от переоценки активов и обязательств. Поэтому доходы и расходы, возникающие в результате переоценки, не включаются в понятие доходов и расходов, а отражаются как корректировки, необходимые для поддержания капитала, или резервы переоценки.

Доходы – это увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период, что приводит к расширению активов и уменьшению обязательств, результатом чего является рост собственного капитала (исключая вклады собственников в уставный капитал).

Доход включает выручку, полученную в результате основной и неосновной деятельности предприятия (прочий доход). Прочие доходы включают, например, доходы, возникающие от реализации основных средств. Определение дохода также включает нереализованные доходы, например, доход, возникающий от переоценки рыночных ценных бумаг или от увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов. При признании таких доходов в отчетах о прибылях и убытках они обычно представляются отдельно, так как информация о них полезна для принятия экономических решений.

Расходы – это сокращение экономических выгод, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или увеличении обязательств, приводящих к уменьшению собственного капитала (исключая изъятия собственников из уставного капитала). Определение расходов включает убытки, а также расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании. Убытки включают в себя, например, потери, возникшие в результате стихийных бедствий, таких как пожар и наводнение, а также от реализации основных средств. Определение расходов включает также нереализованные убытки, к которым относятся убытки, возникающие в результате увеличения курса обмена валюты в отношении кредитов компаний в данной валюте. При признании убытков в отчете о прибылях и убытках они обычно показываются отдельно, потому что информация о них полезна для принятия экономических решений.

При отражении расходов действует правило соответствия (*matching concept*) – расходы признаются в отчетном периоде, только если они привели к доходам данного периода.

На основании соотношения доходов и расходов определяется показатель прибыли организации. Таким образом, все элементы финансовой отчетности связаны между собой понятием экономической выгоды, конечной формой которой является финансовый результат деятельности – прибыль или убыток.

Объект, подходящий под определение элемента, должен признаваться, если соответствует следующим критериям:

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

При оценке соответствия объекта этим условиям и, таким образом, возможности его признания в финансовой отчетности, необходимо учитывать принцип существенности.

Взаимосвязь между элементами означает, что объект, отвечающий определению и условиям признания для конкретного элемента, например актива, автоматически требует признания другого элемента, например дохода или обязательства.

2.4. Оценка активов и обязательств в соответствии с МСФО

Количественное измерение активов, обязательств и других элементов отчетности осуществляется в денежном выражении. Международный стандарт предусматривает использование нескольких методов оценки в разной комбинации.

Первоначальная стоимость (historical cost): для активов – это стоимость их приобретения, а для обязательств – сумма, полученная в обмен на обязательство. Первоначальная стоимость выражается в фактических ценах в момент совершения сделки.

Текущая или восстановительная стоимость (current cost): для активов – это средства, которые необходимо заплатить, если они приобретаются в настоящий момент, для обязательств – сумма, которую нужно заплатить для погашения обязательства в настоящий момент.

Реализационная или ликвидационная стоимость (realizable or settlement value): для активов – это сумма денежных средств, которые можно получить в результате их ликвидации или продажи, а для обязательств – это стоимость их погашения при нормальных условиях функционирования предприятия.

Приведенная стоимость (present value): для активов – это дисконтированная стоимость будущих чистых притоков денежных средств в условиях нормального функционирования предприятия, для обязательств – дисконтированная стоимость будущих оттоков денежных средств при погашении обязательств в условиях нормального функционирования предприятия.

Также могут использоваться следующие варианты оценки.

Справедливая стоимость международным стандартом определяется как сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая может быть получена при продаже или должна быть уплачена при приобретении финансового инструмента или другого актива.

Стоимость реализации (погашения), или чистая продажная цена – это сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими ее осуществить сторонами за вычетом затрат на выбытие, т.е. торговых издержек.

Контрольные вопросы

1. По каким признакам определяются активы и обязательства компании?
2. В каких случаях доходы и расходы могут быть признаны в финансовой отчетности?
3. Почему следует руководствоваться правилом соответствия доходов и расходов?
4. В чем заключается допущение о непрерывности деятельности компании?
5. Кто является основным пользователем финансовой информации?
6. Когда и зачем применяется дисконтированная стоимость для оценки элементов финансовой отчетности?
7. В каких случаях первоначальная и текущая (восстановительная) стоимость совпадают?

Литература

1. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2003. – 456 с.
2. Морозова Ж.А. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.
3. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.
4. Нидлз В., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 582 с.

Тема 3. СОСТАВ И СТРУКТУРА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

3.1. Структура финансовой отчетности

Порядок представления и состав отчетности определен МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».

Установленная структура отчетности и форма представления информации достаточно гибки и позволяют применять их компаниям разных видов деятельности, а также для составления сводной отчетности. Каждый отчет должен содержать название отчитывающегося субъекта, указание на то, составлен ли он по результатам деятельности отдельной компании или группы компаний, отчетную дату или отчетный период, валюту, в которой составлен баланс, и формат представления числовых данных (тыс. долл. США, млн долл. США).

Отчетным периодом для финансовой отчетности в соответствии с МСФО признается календарный год. Начало отчетного периода может быть определено с первого числа любого месяца года. Внутригодовая отчетность по кварталам и месяцам, любым другим интервалам считается промежуточной и представляется пользователям по решению руководства организации или по другим объяснимым причинам. МСФО не запрещает установление отчетного периода продолжительнее либо короче календарного года в связи с изменением отчетной даты. В примечаниях к финансовой отчетности обязательно нужно указать причину изменения продолжительности отчетного периода и предупредить пользователей о том, что сравнительные суммы предшествующих отчетных периодов не сопоставимы с отчетными данными последнего отчетного периода.

Для удовлетворения информационных потребностей пользователей данные об активах, обязательствах, капитале, прибылях и убытках, движении денежных средств компании должны быть представлены в виде:

- бухгалтерского баланса (balance sheet);
- отчета о прибылях и убытках (income statement);
- отчета о движении капитала (statement of changes in equity или statement of recognized gains and losses);
- отчета о движении денежных средств (cash flow statement);
- описания учетной политики;
- пояснения к отчетности (accounting policies and explanatory notes).

Помимо финансовой отчетности компании рекомендовано представлять пользователям аналитические материалы о финансовых результатах и финансовом положении компании. В частности:

- основные факторы, определяющие результаты деятельности, включая изменение условий хозяйствования, а также инвестиционную стратегию и политику в отношении дивидендов;
- основные источники и стратегия финансирования, управления рисками;
- преимущества и ресурсы компании, стоимость которых не отражена в финансовой отчетности.

Промежуточная финансовая отчетность в соответствии с МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность» содержит набор финансовых отчетов за период более короткий, чем полный отчетный год данной организации.

Примечания к годовой финансовой отчетности не повторяются и не обновляются в промежуточной отчетности, которая должна содержать примечания по тем событиям и изменениям, которые произошли после отчетной даты и раскрывают результаты деятельности компании в новом отчетном году.

Составление промежуточной финансовой отчетности не является обязательным в соответствии с МСФО, хотя компаниям, ценные бумаги которых свободно обращаются на фондовом рынке, рекомендуется представлять промежуточную отчетность хотя бы за первую половину года.

Состав промежуточной финансовой отчетности может быть меньшего объема, чем годовая отчетность. Компания может представлять в промежуточной отчетности меньший объем информации, чем это требуют МСФО.

Сжатый формат отчетности в соответствии с МСФО предполагает, что в отчет включаются каждый из заголовков и промежуточных статей, которые были включены в последнюю годовую финансовую отчетность. Дополнительные статьи включаются в случаях, когда их отсутствие может привести к заблуждению пользователей при принятии экономических решений.

Представление и классификация статей в отчетах должны сохраняться от одного периода к следующему за исключением редких, строго оговоренных случаев. Каждая существенная статья должна представляться отдельно, несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения.

Активы и обязательства не должны взаимозачитываться, за исключением случаев, когда это требуется или разрешается конкретным стандартом. Статьи доходов и расходов должны взаимозачитываться только тогда, когда международный стандарт требует или разрешает это или когда прибыли и убытки, а также сопутствующие расходы, возникающие в результате аналогичных операций или событий, не являются существенными (например, поправки по сомнительным долгам к дебиторской задолженности).

Для всех числовых данных в отчетах должна приводиться сравнительная информация предшествующего периода.

3.2. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс представляет информацию о финансовом положении компании на определенный момент времени.

Бухгалтерский баланс включает следующие элементы:

- активы;
- обязательства;
- капитал.

Основное балансовое уравнение в соответствии с МСФО:

$$A = O + K,$$

где А – активы;

О – обязательства;

К – капитал.

Это уравнение формирует горизонтальную форму баланса. Левая часть уравнения показывает активы, правая – источники их формирования (собственные средства, заемные средства, собственный капитал).

Вертикальная форма баланса определяется уравнением:

$$A - O = K.$$

Обычно эта форма баланса интересует инвесторов, так как именно они заинтересованы в приросте капитала.

Компания самостоятельно определяет необходимость разделения активов и обязательств на текущие и долгосрочные.

Актив должен классифицироваться как краткосрочный, когда:

- а) его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла компании;
- б) он содержится главным образом в коммерческих целях или в течение короткого срока, и его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;
- в) он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, когда:

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

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Однако вне зависимости от выбранного варианта для каждого вида активов и обязательств необходимо выделить суммы, ожидаемые к получению или подлежащие уплате в течение более 12 месяцев после отчетной даты. Это обеспечивает возможность оценить ликвидность компании.

В международной практике последовательность отражения активов и обязательств в балансе может быть представлена двумя способами:

- в порядке убывания срока использования активов и срока погашения обязательств (т.е. долгосрочные активы в первую очередь);
- в порядке убывания ликвидности (т.е. краткосрочные активы в первую очередь).

Наиболее распространенным в международной практике является второй вариант (порядок убывания ликвидности).

МСФО 1 не предписывает какую-то определенную форму представления информации в балансе, а устанавливает минимум информации, подлежащей включению в баланс. Таким образом, любая форма представления информации (в том числе в соответствии с US GAAP) может быть использована для составления отчетности по МСФО. Вместе с тем в приложении к стандарту предложена примерная форма баланса.

Баланс должен включать, как минимум, следующие статьи:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые активы (исключая денежные средства, дебиторскую задолженность, инвестиции, учтенные методом долевого участия);
- материально-производственные запасы;
- дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- кредиторская задолженность;
- налоговые активы и обязательства (в соответствии с МСФО 12 «Налоги на прибыль»);
- резервы под обесценение;
- долгосрочные обязательства;
- доля меньшинства;
- капитал и резервы.

При принятии решения относительно раскрытия дополнительной информации в балансе необходимо исходить из различий в назначении, содержании, степени ликвидности, уровне существенности отдельных видов активов, а также природе, сумме и сроках погашения отдельных видов обязательств.

Компания должна привести в самом балансе или в приложении к нему более подробную разбивку статей баланса по видам активов и обязательств, в том числе выделяя расчеты с головной компанией, дочерними и ассоциированными компаниями, а также с другими связанными сторонами. Разбивка статей баланса определяется требованиями МСФО в отношении отдельных элементов отчетности и зависит от размера, содержания и значения конкретных статей.

Кроме того, в балансе или в приложении к нему должны быть раскрыты:

1) для каждого класса эмитированных акций – количество разрешенных к выпуску акций; количество выпущенных и полностью оплаченных акций; количество выпущенных и не полностью оплаченных акций; номинальная стоимость акций (или указание на то, что номинальная стоимость не определена); движение акций, находящихся в обращении, за отчетный период; права и ограничения, связанные с каждым классом акций, включая ограничение на выплату дивидендов и возврат капитала; акции, выкупленные компанией, а также находящиеся в собственности дочерних и ассоциированных компаний; акции, зарезервированные в качестве обеспечения опционов и контрактов на продажу, включая условия и суммы; для каждого вида резервов – цели создания, описание механизма создания и использования резерва;

2) сумму предложенных, но формально не утвержденных дивидендов;

3) накопленную сумму дивидендов по привилегированным акциям, не отраженную в балансе.

3.3. Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках отражает доход компании и затраты, произведенные для его получения в течение отчетного периода.

Отчет о прибылях и убытках должен включать, как минимум, такие статьи, как:

- выручка;
- прибыль от основной деятельности;
- расходы по финансированию;
- доля прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых методом долевого участия;
- налоги;
- прибыль или убыток от деятельности компании;
- финансовый результат чрезвычайных обстоятельств;
- доля меньшинства;
- чистая прибыль или убыток.

Дополнительная информация должна включаться в отчет о прибылях и убытках либо в соответствии с требованиями других стандартов, либо для обеспечения достоверного раскрытия информации.

В отчете о прибылях и убытках и в примечаниях к нему необходимо давать аналитическую характеристику доходов и расходов.

МСФО не устанавливают никакой обязательной формы отчета о прибылях и убытках. Однако стандарты предусматривают две формы представления расходов: по характеру затрат или по функциям затрат (метод себестоимости продаж).

По характеру затрат (затратный вариант отчета) расходы объединяются в соответствии с их характером (материальные расходы, заработная плата, амортизация, расходы на персонал, расходы на социальные нужды, прочие эксплуатационные расходы), при этом вводится статья «Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства». Данный способ применим для небольших компаний, где нет необходимости в распределении расходов в соответствии с их функциональной классификацией.

По функциям затрат (операционный вариант отчета): расходы классифицируются в соответствии с их функцией. При этом выделяют себестоимость продаж, расходы по реализации и общие и административные расходы, процентные выплаты, налог на прибыль, незапланированные расходы. Считается, что этот способ обеспечивает представление более уместной информации, хотя и несет некоторую долю субъективности при разбивке затрат по видам деятельности.

Однако в силу того, что информация о характере затрат полезна компании для прогнозирования будущих потоков денежных средств, функциональная классификация расходов (метод функций затрат) требует дополнительного раскрытия (амортизация, расходы на оплату труда).

3.4. Отчет о движении денежных средств

Специальный стандарт МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» посвящен отчету о движении денежных средств. Этот отчет представляет информацию для оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты и ее потребности в потреблении денежных средств. Данные отчета о движении денежных средств позволяют сопоставлять основные показатели деятельности различных компаний, так как здесь устраняется влияние применения альтернативных методов учета для различных операций и событий.

Денежные эквиваленты представляют собой краткосрочные, высоколиквидные инвестиции.

Отчет о движении денежных средств отражает потоки денежных средств и их эквивалентов за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Операционная деятельность – основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой.

Инвестиционная деятельность – приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании.

Основные этапы составления отчета о движении денежных средств:

1-й этап. Определение чистого прироста / уменьшения денежных средств – разница между денежными средствами на начало и на конец года.

2-й этап. Определение чистых денежных средств от операционной деятельности прямым или косвенным методом.

Прямой метод составления отчета о движении денежных средств предполагает включение в него сведений о валовых поступлениях и выплатах, связанных с основной деятельностью. Сведения, необходимые для применения прямого метода, можно получить:

- из учетных записей компании;
- путем корректировки продаж, себестоимости продаж и других статей отчета о прибыли и убытках с учетом:
 - изменений в течение периода в запасах и операционной кредиторской и дебиторской задолженности;
 - других неденежных статей;
 - прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

Косвенный метод предполагает корректировку показателя чистой прибыли (убытка) до налогообложения с учетом результатов неденежных операций, любых отсроченных и начисленных

поступлений и выплат по операционной деятельности, относящихся к прошлым или будущим периодам, а также статей доходов и расходов, связанных с инвестиционной или финансовой деятельностью.

МСФО поощряют использование прямого метода, потому что он обеспечивает информацию, необходимую для оценки будущих потоков денежных средств, которую не дает использование косвенного метода.

3-й этап. На третьем этапе определяются чистые денежные средства от инвестиционной и финансовой деятельности, главным образом на основании изменений статей сравнительного бухгалтерского баланса, относящихся к долгосрочным активам и обязательствам, а также исходя из другой информации.

3.5. Отчет о движении капитала

В нем компания детально раскрывает прибыли и убытки, отнесенные не на счет финансовых результатов отчетного года, а на счета резервов. Среди таких прибылей и убытков, например, суммы переоценки основных средств, курсовые разницы от переоценки иностранных инвестиций, кумулятивный результат изменений учетной политики.

Форма представления данного отчета содержит отдельную информацию по каждому элементу акционерного капитала и резервов (например, акционерный капитал, дополнительная эмиссия, резерв по переоценке ценностей, резерв по курсовым разницам) и строки с возможным перечнем их изменений (например, изменения в учетной политике, изменения, возникающие в результате переоценки основных средств и инвестиций, другие изменения, не отраженные в отчете о прибылях и убытках). Отдельной строкой показываются данные о чистой прибыли за отчетный период, которая является составной частью собственного капитала и формирует итоговые данные о капитале компании.

Кроме этого, в самом отчете или в приложении к нему отражаются:

- операции с собственниками по участию в капитале и распределению прибыли;
- сальдо нераспределенной прибыли или убытка на начало года и на отчетную дату, а также движение нераспределенной прибыли за отчетный период;
- движение в течение отчетного периода для каждого класса капитала, добавочного капитала и каждого резерва (сумма каждого отдельно взятого изменения должна быть указана отдельно).

Основная идея отчета о движении капитала состоит в последовательной корректировке остатка капитала за предыдущий отчетный период (за исключением последствий изменений в учетной политике) путем вычитания начисленных дивидендов и результата переоценки инвестиций и прибавления результата переоценки основных средств, чистой прибыли за отчетный период и дополнительной эмиссии, что дает в итоге величину капитала компании на конец отчетного периода.

3.6. Приложения (примечания) к отчетности

Приложения к отчетности предназначены для объяснения и детального анализа статей описанных отчетов. Сами отчеты должны содержать данные в максимально обобщенном виде, а приложения раскрывают информацию, не отраженную в основных формах отчетности.

В приложениях необходимо показать основные методические подходы к подготовке финансовой отчетности и раскрыть применяемую учетную политику, а также дополнительную информацию, которая:

- 1) требуется в соответствии с отдельными МСФО;
- 2) по мнению составителя, интересна для пользователей и повышает достоверность представляемой отчетности.

Приложения к отчетности должны содержать:

- описание учетной политики, принятой компанией в отношении основных операций и фактов хозяйственной жизни (в частности, применяемые способы оценки статей баланса), необходимое для правильного понимания финансовой отчетности;
- информацию, раскрытие которой требуется в соответствии с МСФО, но которая не представлена в основных формах отчетности (например, раскрытие условных обязательств, или событий, произошедших после отчетной даты);
- дополнительную информацию по статьям основных отчетов, необходимую для достоверного представления финансового положения и результатов деятельности;

- страну регистрации, зарегистрированный адрес компании или место основной деятельности, если последнее отличается от зарегистрированного адреса (эти сведения приводятся, когда они не включены в общий документ, в составе которого публикуется отчетность);
- описание основных видов деятельности компании (приводится в том случае, если не включена в общий документ, в составе которого публикуется финансовая отчетность);
- название непосредственной материнской (головной) компании и головной компании всей группы (данная информация приводится, если она не включена в общий документ, публикуемый вместе с отчетностью);
- количество рабочих и служащих по состоянию на отчетную дату и в среднем за период (если эти данные не включены в общий документ, публикуемый вместе с отчетностью).

Приложения должны быть упорядочены и каждая статья финансовой отчетности должна иметь ссылку на соответствующее приложение.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» предлагает следующую последовательность представления информации в приложениях:

- заявление о соответствии МСФО;
- учетная политика в отношении основных фактов хозяйственной жизни;
- расшифровка и анализ статей основных отчетов;
- дополнительные данные, включая условные обязательства и другую финансовую и нефинансовую информацию.

3.7. Учетная политика

Учетная политика – это конкретные принципы, основы, условия и правила, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

При решении вопроса относительно раскрытия учетной политики для отдельных статей необходимо учитывать, будет ли это способствовать пониманию пользователем способов отражения фактов хозяйственной жизни в финансовой отчетности. Предполагается, что раскрытие следующих положений учетной политики может представлять интерес для пользователей:

- порядок отражения выручки от продаж;
- принципы составления сводной отчетности;
- порядок амортизации материальных и нематериальных активов, а также их отражения в отчетности;
- порядок капитализации процентов и других расходов по финансированию;
- порядок учета деятельности по строительным контрактам;
- порядок учета инвестиций в материальные ценности;
- порядок учета финансовых инструментов и инвестиций;
- порядок учета операций аренды;
- порядок учета НИОКР;
- порядок учета материально-производственных запасов;
- порядок расчета отложенных налогов;
- порядок расчета резервов под обесценение;
- порядок учета расчетов с персоналом;
- порядок учета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, и операций хеджирования;
- определение географических и производственных сегментов, способ распределения затрат между отдельными сегментами;
- определение денежных средств и их эквивалентов;
- учет инфляции;
- порядок учета государственных субсидий.

Вместе с тем раскрытие учетной политики не ограничивается лишь названными положениями. В зависимости от характера деятельности компании необходимо раскрытие учетной политики в отношении тех или иных специфических операций. Кроме того, обязательно раскрытие применяемой учетной политики в отношении тех операций, для которых в настоящий момент не разработаны правила учета. Вначале в описании учетной политики отражается факт соответствия (несоответствия) МСФО.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается основное балансовое уравнение?
2. Обязательно ли в соответствии с МСФО представлять приложения к отчетности?
3. Выделите особенности составления промежуточной отчетности.
4. Какие периоды времени можно назвать промежуточными периодами для целей составления отчетности?
5. Какой период является отчетным в соответствии с МСФО?
6. В каком отчете представлена информация о финансовом состоянии предприятия?
7. Существует ли взаимосвязь между различными формами отчетности? Объясните свой ответ.

Литература

1. *Дымова И.А.* Международные стандарты бухгалтерского учета. – М.: Главбух, 2000. – 156 с.
2. *Палий В.Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2003. – 456 с.
3. *Терехова В.А.* Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности: Практическое пособие. – М.: Экономика и жизнь, 2000. – 302 с.

Тема 4. УЧЕТ АКТИВОВ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НИХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

4.1. Учет основных средств: признание, оценка и раскрытие в отчетности (МСФО 16)

К основным средствам относятся материальные (имеющие материально-вещественную форму) активы, которые отвечают двум требованиям:

- используются в деятельности компании для производственных, административных целей или для сдачи в аренду и не предназначены для перепродажи;
- срок эксплуатации объектов превышает один год.

Кроме того, нужно учитывать, что 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. При признании в учете объект основных средств должен быть оценен по фактической стоимости, которая состоит из покупной цены, включая импортные таможенные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, и расходов, связанных с доставкой, монтажом и пуском в эксплуатацию объекта. Необходимым условием для включения любых затрат в фактическую стоимость является непосредственная связь их с приобретением объекта или доведением его до рабочего состояния.

Первоначальная стоимость определяется либо исходя из величины денежных средств, уплаченных в ходе сделки, либо на основании денежной оценки, когда оплата полностью или частично производится неденежными средствами. Денежная оценка, как правило, совпадает со справедливой стоимостью актива, переданного организацией, скорректированной на сумму денежных средств, если таковые были переданы или получены в процессе обмена.

Последующие затраты, относящиеся к уже признанному объекту основных средств, должны увеличивать его балансовую стоимость, если существует достаточная уверенность, что будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные показатели, будут получены компанией (реконструкция актива с целью увеличения срока полезного использования, увеличения мощности, улучшения качества выпускаемой продукции, сокращения затрат по основной деятельности).

В остальных случаях последующие затраты признаются текущими расходами того периода, в котором они были произведены.

Амортизация – это процесс постепенного переноса стоимости основных средств на себестоимость реализованной продукции, который обусловлен конечным сроком полезного действия основных средств в связи с их физическим и моральным старением. Периодическое списание стоимости актива позволяет обеспечить соответствие доходов и расходов.

Факторы, влияющие на исчисление величины амортизации:

- первоначальная стоимость основных средств;
- ликвидационная стоимость основных средств;
- амортизируемая стоимость основных средств;
- предполагаемый срок полезного использования.

Предприятие само выбирает метод амортизации. Применяемый метод амортизации должен отражать характер экономических выгод, извлекаемых предприятием при использовании объекта основных средств.

В соответствии с МСФО амортизация начисляется по всем основным средствам, за исключением земли, так как земля, как правило, имеет неограниченный срок использования.

Методы начисления амортизации в соответствии с МСФО:

- метод равномерного (прямолинейного списания) – стоимость объекта равномерно списывается в течение срока его службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода рассчитывается путем деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость) на число отчетных периодов эксплуатации объекта;
- метод суммы изделий (пропорционально объему продукции) – накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования. Амортизируемая стоимость делится на предполагаемое число единиц работы, после чего определяется износ на единицу работы или использования. Данный показатель является базой для начисления ежегодной амортизации;
- метод уменьшаемого остатка – ускоренный метод начисления амортизации, предполагает уменьшение суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива. В качестве множителя, как правило, используется коэффициент 2.

Особенности метода уменьшаемого остатка:

- ставка умножается не на амортизируемую стоимость, а на остаточную стоимость;
- в последний год списывается величина амортизации, необходимая для достижения ликвидационной стоимости.

Если физический или моральный износ объекта основных средств превышает или отстает от суммы годовых амортизационных отчислений, в соответствии с МСФО следует изменить величину амортизации, подлежащей периодическому начислению.

При изменении величины амортизации не корректируется амортизация, признанная в предыдущие периоды, и пересматриваются амортизационные отчисления, относящиеся к текущему и будущим периодам. Для определения новой годовой величины амортизационных отчислений амортизируемую стоимость (по состоянию на момент пересмотра амортизационных отчислений) следует разделить на оставшийся срок полезного использования.

Переоценка. Выше был рассмотрен стандартный порядок учета основных средств. МСФО допускает применение альтернативного порядка учета: после первоначального признания в качестве актива основные средства учитываются по переоцененной стоимости, являющейся их справедливой стоимостью на дату переоценки, за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

Если активы были однажды переоценены, они должны подвергаться этой процедуре каждый раз, когда их реальная цена отличается от их учетного значения.

Увеличение стоимости в результате переоценки относится на собственный капитал организации как доход от переоценки. Когда этот доход реализован (например, при реализации актива), его можно отнести к нераспределенной прибыли.

Выбытие основных средств может быть отражено в учете как ликвидация, продажа, обмен или безвозмездная передача.

Проводки по выбытию основных средств: кредитуется счет основных средств на величину балансовой стоимости и дебетуются счета «Накопленный износ» и «Убытки» от выбытия основного средства на величину остаточной стоимости основного средства.

Обмен однородных основных средств – стоимость приобретенного актива равна стоимости выбывшего актива – не ведет возникновению прибыли и убытка.

При безвозмездной передаче основных средств другим организациям необходимо произвести оценку рыночной стоимости передаваемого объекта. Прибыль или убыток, равный разнице между балансовой и рыночной стоимостью, учитывается как безвозмездная передача.

Прибыли и убытки, возникшие в результате выбытия основных средств, отражаются в отчете о прибылях и убытках как прочие доходы и расходы.

Аренда в соответствии с МСФО 17 «Аренда» – это контракт, в соответствии с которым арендатор (пользователь) выплачивает арендную плату арендодателю (собственнику) за право использования объекта аренды.

Классификация аренды в соответствии с МСФО основывается на том, в какой степени риски и вознаграждения, связанные с владением арендуемым активом, перекладываются на арендатора или сохраняются у арендодателя.

Финансовая аренда – это аренда, при которой происходит переход к арендатору всех рисков и выгод, связанных с владением активом. При этом право собственности может и не передаваться.

Операционная аренда – это любая аренда, кроме финансовой. Операционная аренда предполагает, что основные риски и выгоды, связанные с владением активом остаются на стороне арендодателя.

В соответствии с МСФО при учете аренды прежде всего необходимо определить разновидность заключаемого договора аренды.

Таблица 4.1

Бухгалтерский учет арендных операций

Арендатор	Арендодатель
<i>Операционная аренда</i>	
Начисление расходов по аренде производится на равномерной основе, если другой способ не предусмотрен договором	В бухгалтерском балансе арендуемый объект отражается как объект основных средств
Одновременно расходы по аренде отражаются в отчете о прибылях и убытках	Доход от аренды отражается равными долями, если другой способ не предусмотрен договором
Платежи по договору аренды могут не совпадать со временем начисления расходов по аренде	Затраты, включая начисления износа, отражаются как расходы
	Поступление платежей от аренды может не совпадать со временем начисления дохода от аренды
<i>Финансовая аренда</i>	
В бухгалтерском балансе арендатора отражаются сведения о стоимости арендуемого имущества как объекта основных средств и о соответствующих обязательствах по оплате	В бухгалтерском балансе арендодателя арендуемое имущество отражается в составе долгосрочной дебиторской задолженности
Арендуемые средства должны учитываться по их справедливой стоимости или по дисконтируемой стоимости минимальных арендных платежей, если этот показатель оказывается ниже показателя справедливой стоимости	Доход отражается как постоянная периодическая получаемая отдача с чистой невозвращенной суммы вложений арендодателя
Обязательства по договору аренды разделяются на две части: долгосрочные обязательства и текущие обязательства. Финансовая составляющая арендной платы не отражается как обязательство	Арендодатель отражает прибыль или убыток от «прямой продажи» имущества, сданного в аренду по нормальной цене реализации, и финансовый доход в течение срока аренды
В момент начала аренды указанные в бухгалтерском балансе стоимость арендуемого имущества и сумма предстоящих платежей по договору аренды обычно совпадают	При указании искусственно заниженной процентной ставки финансового дохода часть прибыли, показываемая как прибыль от реализации арендуемого имущества, не должна превышать коммерческой процентной ставки финансового дохода
В последующие периоды чистая стоимость арендуемого объекта уменьшается на сумму начисленного износа, а сумма обязательств – на сумму произведенных выплат	Первоначальные прямые затраты признаются немедленно в качестве расхода либо равномерно списываются на расходы на протяжении всего срока аренды
Период начисления износа для арендуемого имущества должен определяться как наименьшее из двух: весь срок аренды и срок эксплуатации имущества	
Первоначальные прямые расходы включаются в стоимость арендуемого актива	

4.2. Нематериальные активы: признание, оценка и раскрытие в отчетности (МСФО 38)

В соответствии с МСФО нематериальный актив (НМА) – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый при производстве товаров или оказании услуг, для сдачи в аренду или в административных целях.

Нематериальный актив должен признаваться только когда выполняются два условия:

- существует высокая вероятность получения будущих экономических выгод, заключенных в активе;
- стоимость актива может быть измерена.

Примеры нематериальных активов по МСФО: патенты, торговые марки, лицензии, авторские права, деловая репутация (обязательно выделяется в отдельную категорию).

Деловая репутация возникает и признается в учете только при покупке целого бизнеса.

Деловая репутация (Гудвилл) – это превышение стоимости покупки над справедливой стоимостью приобретенных активов и обязательств по состоянию на дату совершения операций.

Деловая репутация представляет собой платеж, производимый покупателем в предвидении будущих экономических выгод.

Деловая репутация признается в качестве актива и учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

В соответствии с МСФО срок полезной службы деловой репутации не должен превышать двадцати лет с момента первоначального признания. Амортизация за каждый период признается как расход.

Если стоимость приобретенных чистых активов превышает стоимость покупки, то имеет место отрицательный гудвилл, который незамедлительно признается в отчете о прибылях и убытках. При этом предварительно необходимо провести проверку полноты учета и оценки всех активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании.

Гудвилл, возникший в результате деятельности отдельной компании, а не как следствие объединения компаний, не признается в качестве нематериального актива, поскольку он не соответствует определению обособляемого (идентифицируемого) неденежного актива, контролируемого компанией, стоимость которого может быть достаточно надежно измерена.

Создание актива внутри компании подразделяют на две стадии:

- фазу научного исследования;
- фазу конструкторских разработок.

Исследование – это оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с целью получения новых научных или технических знаний и идей. Пример исследований – поиск альтернативных продуктов или процессов.

Все затраты на стадии исследования признаются расходами того периода, в котором они были понесены.

Разработки – это применение научных открытий для планирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, систем до начала их коммерческого производства или применения. Пример разработок – конструирование и испытание опытных образцов.

Расходы на стадии разработок могут быть признаны нематериальным активом только при удовлетворении следующим критериям:

- наличие достаточных ресурсов для завершения разработки;
- способность надежно оценить затраты;
- вероятность создания будущих экономических выгод;
- намерение завершить НМА и способность его использовать или продать;
- техническая осуществимость завершения НМА.

Если эти требования МСФО для регистрации затрат на этапе разработки не соблюдаются, то все понесенные затраты рассматриваются как расходы текущего периода.

Первоначально НМА следует оценивать по себестоимости, которая включает покупную цену, с учетом импортных пошлин и невозмещаемых налогов на покупку, а также прямо относимые затраты на подготовку актива к предполагаемому использованию.

Последующие затраты на НМА должны признаваться в качестве расходов при их совершении, кроме случаев когда имеется вероятность того, что эти затраты позволят активу создавать будущие экономические выгоды сверх первоначальных и могут быть надежно измерены, в таком случае они должны увеличивать балансовую стоимость актива.

Допустимый альтернативный подход как и по основным средствам – учет по переоцененной стоимости.

Амортизация НМА должна производиться на систематической основе на протяжении наилучшего оцененного срока полезного использования, который не должен превышать 20 лет с момента, когда актив доступен для использования.

При расчете амортизации нематериальных активов используется метод прямолинейного списания. Для нематериальных активов может использоваться прямой метод списания, т.е. сразу по кредиту счета самого актива. Это особенно характерно для неотчуждаемых нематериальных активов, таких как деловая репутация.

Как и в отношении других имущественных объектов, в финансовой отчетности должна быть раскрыта информация о нематериальных активах, существенная для понимания деятельности компании. Среди такой информации – сроки полезного использования, избранные способы амортизации, стоимость без учета амортизации и сумма накопленной амортизации (с учетом убытков

от снижения стоимости) на начало отчетного периода, подробная информация о движении нематериальных активов в течение отчетного периода и изменениях в их стоимости. Данные сведения приводятся по каждому виду нематериальных активов. В зависимости от конкретных обстоятельств может потребоваться раскрытие дополнительной информации.

4.3. Учет товарно-материальных запасов (МСФО 2)

Все товарные запасы отличаются двумя общими характеристиками:

- они принадлежат компании на праве собственности;
- полностью готовы для продажи потребителям.

Запасы материальных активов (inventories) образуются в процессе хозяйственной деятельности практически любой компании. Они могут включать приобретенные товары и (или) произведенную готовую продукцию, предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности компании, а также находящиеся в процессе производства с целью последующей продажи предметы. Кроме того, запасами являются приобретенные или произведенные сырье и материалы, которые используются компанией в производственном процессе.

В состав запасов не входят оплаченные клиентом, но не отгруженные ему товары, а также товары, переданные на комиссию.

Для целей финансовой отчетности запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: *себестоимости* (cost) и *чистой стоимости реализации* (net realisable value). Последней считается предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на продажу. Оценка запасов предполагает сравнение себестоимости запасов и чистой продажной стоимости для выбора наименьшей из этих двух оценок. При этом обычно исходят из того, что в нормальных условиях чистая продажная стоимость запасов не должна быть ниже их себестоимости; лишь при определенных обстоятельствах данное соотношение может быть нарушено.

Существуют три метода частичного списания стоимости товаров до чистой стоимости реализации:

- постатейный метод – оценивается каждое наименование товаров;
- метод основных товарных групп – оценивается группа товаров;
- метод общего уровня запасов – оцениваются товары в целом.

Сырье и другие материалы в запасах не списываются ниже себестоимости, если готовая продукция, в которую они будут включены, предположительно будет продана по себестоимости или выше.

Величина частичного списания до возможной чистой стоимости продаж и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов периода.

Себестоимость запасов включает затраты на приобретение и переработку, а также прочие затраты, произведенные для доставки запасов до места их хранения и для доведения до состояния, необходимого для нормального использования.

Затраты на приобретение (costs of purchase) состоят из: стоимости запасов по ценам поставщиков (продавцов); таможенных платежей (по импортируемым ценностям); невозмещаемых налогов; транспортных, экспедиторских и других расходов, непосредственно относящихся к приобретению запасов. При определении затрат на приобретение запасов торговые скидки, возвраты и уменьшения платежей, другие аналогичные элементы вычитаются.

Затраты на переработку (costs of conversion) запасов включают прежде всего прямые затраты, непосредственно связанные с конкретными видами производимой продукции. Среди них – прямые затраты сырья и труда, др.

Методы определения себестоимости запасов, такие как метод нормативных затрат и метод розничных цен, могут использоваться для удобства, если результаты приближенно выражают значение себестоимости.

Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они регулярно проверяются и пересматриваются.

Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, которые состоят из большого числа быстро меняющихся изделий, имеющих одинаковые маржи, и для которых нецелесообразно использовать другие методы оценки.

На практике используются две системы учета запасов.

1. Периодический учет: детальный учет товаров в течение периода не ведется. Фактическое наличие товаров определяется по результатам инвентаризации, после чего рассчитывается фактическая себестоимость реализованных товаров по формуле:

$$\text{Себестоимость реализованных товаров} = \text{Товары на начало периода} + \\ + \text{Поступления товаров} - \text{Товары на конец периода.}$$

2. Непрерывный учет: ведется непрерывное отражение на балансовых счетах поступления и выбытия товаров.

Стоимость материалов, задействованных в производстве, может быть определена в соответствии с МСФО следующими методами:

- методом ФИФО, который основан на допущении, что в продажу сначала поступают первые по времени приобретения товары (первый поступил – первый выбыл) или методом средневзвешенной идентификации – основной подход;
- метод специфической идентификации – для запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров и услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов. В рамках этого метода отслеживается фактическое движение всех товаров, в результате чего себестоимость каждого товара относится непосредственно на себестоимость проданных товаров;

В соответствии с МСФО статья «Незавершенное производство» включает только те издержки, которые непосредственно связаны с незавершенной продукцией и систематически выделяемыми постоянными и переменными накладными производственными расходами, которые связаны с превращением материалов в готовую продукцию.

Нераспределенные накладные расходы должны быть отражены в бухгалтерском балансе как расходы периода.

При продаже товаров их балансовая стоимость должна быть признана как расход в том периоде, в котором признается связанная с ним выручка (принцип соответствия).

В финансовой отчетности компании в обязательном порядке раскрывается принятая учетная политика по оценке запасов, в том числе используемые способы определения себестоимости.

4.4 Учет финансовых вложений

Финансовые вложения – это активы, которыми владеют предприятия в целях улучшения финансового положения путем распределения доходов (процентов и дивидендов), увеличения стоимости капитала и т.д.

Для целей учета финансовые вложения делятся на долгосрочные и краткосрочные.

Краткосрочные финансовые вложения – финансовые вложения, которые могут быть легко реализованы и предназначены для владения не более, чем на один год – это:

- рыночные ценные бумаги, дающие право собственности (акции);
- рыночные долговые обязательства (облигации);
- прочие краткосрочные финансовые вложения (векселя, депозитные сертификаты).

Долгосрочные финансовые вложения – финансовые вложения, которые не являются свободно реализуемыми или которые предназначены для владения более чем один год:

- инвестиции в долговые обязательства других компаний (облигации, долговые обязательства);
- инвестиции в ценные бумаги, дающие право собственности;
- инвестиции в ассоциированные, дочерние и совместные компании.

Для отражения краткосрочных финансовых вложений по МСФО предприятию необходимо проанализировать свои краткосрочные финансовые вложения следующим образом:

- если предприятие сохраняет или имеет твердое намерение сохранить свои вложения в течение продолжительного времени, или сохраняет свои вложения с какой-то целью, отличной от цели получения прибыли, то такие финансовые вложения должны быть отнесены к категории долгосрочных;
- если предприятие имеет вложения, которые в любой момент легко можно обратить в денежные средства, такие вложения необходимо отнести к категории «денежные средства».

Первоначальная оценка краткосрочных финансовых вложений. При первоначальном признании краткосрочные финансовые вложения следует оценивать по их фактическим затратам, т.е. по справедливой стоимости внесенного возмещения. Затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку.

Последующая оценка краткосрочных финансовых вложений. После первоначального признания компании следует оценивать краткосрочные финансовые вложения по их справедливой стоимости с учетом затрат по сделке, произведенной при продаже и прочем выбытии активов, либо по себестоимости, если справедливая стоимость не может быть определена.

Для долгосрочных финансовых вложений в соответствии с МСФО предприятию следует проанализировать свои долгосрочные финансовые вложения следующим образом:

- если предприятие имеет твердое намерение вернуть свои вложения через непродолжительное время (ранее чем через год) или сохраняет свои вложения исключительно в целях получения дохода, такие вложения должны быть отнесены к категории краткосрочных;
- если предприятие имеет вложения, которые в любой момент легко можно обратить в денежные средства, такие вложения необходимо отнести к категории «денежные средства».

Первоначальная оценка долгосрочных финансовых вложений в бухгалтерском балансе. При первоначальном признании долгосрочные финансовые вложения следует оценивать по их фактическим затратам, т.е. по справедливой стоимости внесенного возмещения. Затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку.

Последующая оценка долгосрочных финансовых вложений. После первоначального признания компании следует оценивать долгосрочные финансовые вложения по фактическим затратам либо в сумме амортизированных затрат с использованием метода эффективной ставки процента. Инвестиции в ассоциированные и дочерние компании отражаются по методу долевого участия.

Контрольные вопросы

1. Назовите отличительные признаки финансовой аренды.
2. В каких случаях признается в соответствии с МСФО в бухгалтерском учете деловая репутация (гудвилл)?
3. Допускается ли в соответствии с МСФО переоценка основных средств?
4. Поясните, почему метод ЛИФО в соответствии с МСФО является допустимым альтернативным.
5. По какой стоимости отражаются запасы в финансовой отчетности?
6. Какой максимально допустимый срок полезного использования НМА?
7. В каких случаях дополнительные затраты в объекты основных средств, нематериальных активов и финансовых вложений увеличивают их первоначальную стоимость?

Литература

1. *Морозова Ж.А.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.
2. *Палий В.Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2003. – 456 с.
3. *Соловьева О.В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.
4. *Терехова В.А.* Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности: Практическое пособие. – М.: Экономика и жизнь, 2000. – 302 с.

Тема 5. УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НИХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

5.1. Виды обязательств

Обязательства – это существующая на отчетную дату задолженность, погашение которой приведет к оттоку ресурсов предприятия. Обязательства отражаются в балансе, только когда существует вероятность будущего оттока ресурсов, воплощающих экономические выгоды, в результате погашения существующего обязательства, и величина такого погашения может быть надежно измерена.

Обязательства возникают в результате совершения фирмой различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары и предоставленные услуги.

Обязательства следует регистрировать сразу после их возникновения, а в конце периода необходимо вносить корректирующие записи о начисленных и отсроченных обязательствах.

Обязательства обычно оцениваются суммой денежных средств, необходимой для оплаты долга, или, в условиях рынка, стоимостью товаров или услуг, которые необходимо предоставить.

Краткосрочные обязательства – это обязательства, которые должны быть выполнены в течение года или обычного операционного цикла компании, в зависимости от того, какой период дольше.

Долгосрочные обязательства – обязательства, которые должны быть выполнены в период более одного года или операционного цикла после даты отчета.

К краткосрочным обязательствам может быть отнесена часть долгосрочных обязательств, которая должна быть погашена в отчетном периоде.

Обязательства подразделяют на фактические, оценочные и условные.

Фактические обязательства возникают из договора, контракта или на основе законодательства, их сумма может быть строго и однозначно определена.

К ним относятся счета расчетов с поставщиками, краткосрочные векселя к оплате, дивиденды к выплате, обязательства по зарплате, доход, полученный авансом.

Оценочные обязательства – это обязательства, точная сумма которых не может быть определена до наступления определенной даты. Примерами оценочных значений могут служить задолженность по налогу на прибыль, гарантийные обязательства, резерв на оплату отпусков.

Условные обязательства – это несуществующие обязательства, они могут стать или не стать реальными обязательствами в зависимости от того, произойдут или не произойдут определенные события, вытекающие из прошлых операций, в будущем. Условные обязательства возникают в случае отложенного судебного разбирательства, при налоговых спорах, при гарантировании долгов другой компании.

Компания должна раскрывать условное обязательство в примечании к финансовой отчетности, кроме случаев, когда возможность выбытия ресурсов, имеющих экономические выгоды, является отдаленной.

Условные обязательства оцениваются непрерывно с целью наличия вероятности выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

В терминологии МСФО используется также понятие «финансовые обязательства», главным признаком которых является наличие договорного обязательства одной стороны предоставить либо денежные средства, либо финансовый актив другой стороне.

Примерами финансовых обязательств могут быть кредиторская задолженность по торговым обязательствам, векселя к оплате, задолженность по полученным займам и кредитам, сумма долга по облигациям к оплате.

К финансовым обязательствам не относят доходы будущих периодов, гарантийные обязательства (если они связаны с предоставлением товаров и услуг, а не денежных средств), обязательства недоговорного характера, такие как оплата налогов.

Основная кредиторская задолженность – счета к оплате. В целях минимизации рисков неоплаты или несвоевременной оплаты счетов покупателями и заказчиками предприятия используют такие механизмы, как:

- полная или частичная предварительная оплата (аванса) – при этом средства покупателя используются в обороте поставщика до момента права собственности и финансовые риски сделки полностью или частично перекладываются с поставщика на покупателя;
- использование аккредитива – отвлекает денежные средства из оборота покупателя, связано с большим документооборотом (так как участвуют банки поставщика и покупателя), но финансовый риск не ложится на покупателя;
- использование векселей – не происходит изъятия денежных средств из оборота покупателя, однако поставщик получает гарантии своевременной оплаты поставки.

Важным моментом в учете векселей является разделение учета на:

- векселя, по которым не наступил срок оплаты;
- векселя, по которым денежные средства не поступили в срок;
- векселя, учтенные (дисконтированные в банке).

Расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами. Законы каждой страны требуют от компаний сбора определенных налогов с организаций и физических лиц. Этими налогами являются налоги с продажи, подоходные налоги, удерживаемые с сотрудников по дивидендам, налоги на имущество и налоги с заработной платы.

Согласно МСФО расчеты по налогам и другим обязательным платежам осуществляются в соответствии с налоговым законодательством страны, и соответствующие суммы задолженности по налогам и платежам или суммы, возмещаемые из бюджета, показываются в балансе предприятия.

МСФО устанавливают определенные требования в отношении полноты оценки этих статей.

Статья «Налоги» отражается в бухгалтерском балансе отдельной строкой. По МСФО в сумму налога должны включаться все начисленные штрафы и пени.

Расходы по налогам, независимо от того, были они фактически уплачены или нет, отражаются в отчете о прибылях и убытках и относятся к расходам периода.

В пояснениях к финансовым отчетам необходимо раскрыть информацию о размере возможных штрафов и пеней, а также иных непредвиденных расходов по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами.

5.2. Резервы и условные обязательства, условные активы

В отношении условных фактов и резервов МСФО определяет три варианта представления информации, которая может быть полезна пользователям финансовой отчетности для принятия управленческих решений в отношении конкретных обязательств:

- создание резерва по данному обязательству;
- только раскрытие информации;
- нераскрытие какой-либо информации.

Резервы – это обязательства, размеры которых можно определить только с долей субъективной оценки, так как не определены их время погашения и сумма. Резервы, как и начисления, учитываются по их оценочной стоимости, в отличие от начислений при создании резервов исходят прежде всего из экономической сути, а не из времени совершения операции.

Резерв должен признаваться только тогда, когда:

- компания имеет текущее обязательство (юридическое или традиционное) в результате прошлых событий;
- существует вероятность, что выбытие ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, потребуется для погашения обязательств;
- может быть сделана надежная оценка суммы обязательств.

Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.

Резервы должны пересматриваться на каждую отчетную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что выбытие ресурсов, имеющих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательств, резерв должен восстанавливаться.

Резерв должен использоваться только для тех затрат, в отношении которых он первоначально создавался.

Примерами резервов могут быть следующие: резерв на выплаты по гарантийным обязательствам; резерв на затраты и штрафы, связанные с незаконным загрязнением окружающей среды; резерв на затраты по реструктуризации компании; резерв на покрытие безнадежных долгов; резерв на покрытие порчи и морального старения запасов.

Создание оценочных резервов рассматривается МСФО как статья расходов, а не как использование нераспределенной прибыли.

Реструктуризация – это программа, которая спланирована и контролируется руководством и существенно изменяет либо масштабы деятельности, либо способ осуществления деятельности. Например: продажа или прекращение направлений деятельности, изменение в структуре управления, фундаментальная реорганизация.

Традиционное обязательство по реструктуризации возникает, когда компания:

- имеет подробный формальный план по реструктуризации;
- создала действительные обязательства среди затронутых планом.

Резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, возникающие из реструктуризации, которые соответствуют двум условиям:

- обязательство вызывается реструктуризацией;
- отсутствует связь с текущей деятельностью компании.

Обременительный контракт – это контракт, по которому неустраимые затраты на выполнение обязательств по контракту превышают ожидаемые от него экономические выгоды. Компания должна признавать текущее обязательство по этому контракту и оценивать его как резерв.

Информация о резервах раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности по каждому классу резервов в отдельности:

- постатейная подробная сверка балансовой стоимости резервов;
- описание характеристики обязательств и предполагаемого срока их погашения по каждому созданному резерву;
- наличие и причины неопределенности в отношении суммы и срока погашения обязательств;
- предполагаемые компенсации любой третьей стороны с указанием суммы признанных активов по известным компенсациям.

Условное обязательство – возникает из прошлых событий, но реальность его осуществления будет подтверждена наступлением или ненаступлением определенных событий в будущем, возможности компании влиять на которые существенно ограничены или отсутствуют. К условным относятся также обязательства, сумма которых не поддается надежной оценке.

В соответствии с МСФО условные обязательства не признаются в финансовой отчетности, но в обязательном порядке должны раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности, если перспектива его возможного погашения не является слишком отдаленной.

Компания обязана непрерывно отслеживать имеющиеся условные обязательства для определения степени вероятности оттока ресурсов на их погашение. Если вероятность направления ресурсов на погашение обязательства достаточно велика, то необходимо признать резерв на его покрытие и прекратить раскрывать такое обязательство как условное.

Информация об условных обязательствах должна содержать краткое описание характеристики условного обязательства и в случаях целесообразности:

- финансовое воздействие как наилучшую оценку расходов на его погашение;
- описание неопределенности по сумме или времени погашения;
- указания на любые возможности погашения третьей стороной.

В случаях, когда погашение обязательства оценивается как отдаленное, информация о таких обязательствах не раскрывается.

Если условные обязательства и резервы возникают из одинаковых обстоятельств, их следует раскрывать так, чтобы была очевидной связь между резервом и условным обязательством.

Условные активы – это возможный актив, возникающий из прошлых событий. Существование этого актива будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании (страховой иск, поданный предприятием, результат которого неочевиден).

Условные активы оцениваются непрерывно для того, чтобы обеспечить соответствующее изменение событий в финансовой отчетности.

Если поступление экономических выгод является вероятным, компания должна раскрывать краткое описание характера условных активов на отчетную дату и, где это целесообразно, оценочный размер их финансового воздействия.

Информация об условных активах раскрывается по каждому классу таких активов и должна содержать краткую их характеристику и оценочную стоимость возможной доходности этих активов.

Когда раскрытие информации может нанести ущерб в судебных делах с другими сторонами, компания не обязана раскрывать информацию об условных обязательствах, условных активах и резервах. Но в этом случае необходимо указать на наличие судебного разбирательства и причину того, почему более подробная информация не раскрыта.

Контрольные вопросы

1. Какие обязательства в соответствии с МСФО относятся к условным?
2. Какую информацию следует раскрывать в отчетности по условным обязательствам и резервам?
3. В каких случаях необходимо создавать резервы по обязательствам?
4. Объясните отличия резервов от резервных фондов.
5. Сформулируйте критерии признания активов в бухгалтерском учете в соответствии с МСФО.

Литература

1. *Морозова Ж.А.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.
2. *Палий В.Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2003. – 456 с.
3. *Соловьева О.В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.

Тема 6. УЧЕТ КАПИТАЛА И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕМ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

Капитал – это оставшаяся доля активов предприятия после вычета всех обязательств, т.е. капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль.

Капитал может функционировать в таких формах, как:

- акционерный капитал;
- дополнительный оплаченный и неоплаченный капитал;
- резервы;
- чистая нераспределенная прибыль.

Такая классификация может быть полезна для пользователей, так как она является показателем способности предприятия использовать свой капитал.

Акционерный капитал предприятия складывается из взносов его акционеров, в обмен акционеры (учредители) получают акции предприятия, которые могут быть обыкновенными или привилегированными.

С момента объявления обществом о выпуске новых акций (регистрации проспекта эмиссии акций) и до начала поступления средств в оплату этих акций на счете «Акционерный капитал» никаких изменений не происходит, так как уставный капитал могут составлять только акции, приобретенные акционерами.

Оплата акций осуществляется в течение срока, установленного решением об их размещении, но не позднее одного года с момента их приобретения.

Если акционер не оплатил акцию в установленные сроки, она поступает в распоряжение общества и должна быть реализована в течение одного года либо погашена.

Выпуск может быть признан несостоявшимся в случае неразмещения определенной доли акций, установленной решением о выпуске и проспектом эмиссий.

Имущество, внесенное в оплату акций, оценивается исходя из справедливой стоимости акций.

Компания, не имеющая акционерного капитала, такая как товарищество, должна отражать изменения в течение периода по каждой категории доли в капитале и права, привилегии и ограничения, связанные с каждой категорией доли в капитале.

В уставе акционерного общества указано максимальное количество акций, разрешенных к выпуску.

Выпущенными называются проданные или реализованные другим способом акции.

Циркулирующими называются выпущенные и находящиеся в обращении акции.

Выпущенные, но еще не оплаченные акции, отражаются в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу.

Дополнительный оплаченный капитал отражает превышение стоимости выпуска акций над номинальной стоимостью и не подлежит распределению акционерам в виде дивидендов.

Дополнительный неоплаченный капитал от переоценки инвестиций и основных средств отражает превышение переоцененной стоимости инвестиций и основных средств над их первоначальной стоимостью.

Операции по выкупу и приобретению собственных акций отражаются в разделе «Собственный капитал» как корректировка к величине уставного (акционерного) капитала.

Убытки за отчетный период должны уменьшать собственный капитал (нераспределенную прибыль) на соответствующую величину.

В рамках МСФО проводится различие между оценочными резервами и *резервными фондами*. Направление средств в резервные фонды в соответствии с МСФО рассматривается как движение нераспределенной прибыли, а не как статья расходов. Резервные фонды создаются для предоставления предприятию и его кредиторам дополнительной степени защиты от последствий убытков.

Российские предприятия, зарегистрированные в форме акционерных обществ, должны создавать резервный фонд в размере не менее 5% величины уставного капитала, с аналогичной целью фонд создается для покрытия убытков, погашения облигаций общества, выкупа акций общества (при отсутствии иных средств).

Нераспределенная прибыль, которая указывается в разделе «Капитал» бухгалтерского баланса предприятия, представляет собой прибыль, заработанную компанией с начала ее деятельности, за минусом убытков, объявленных дивидендов и с учетом других распределений прибыли.

Компания должна раскрывать в разделе баланса «Акционерный капитал» или в примечаниях следующую информацию:

- число или сумма разрешенных к выпуску, выпущенных и находящихся в обращении акций;
- еще не оплаченный капитал;
- номинальную или установленную стоимость акций;
- движение по счетам акционерного капитала за отчетный период;
- права, привилегии и ограничения в отношении распределения дивидендов и других выплат акционерам;
- накопленные просроченные дивиденды по привилегированным акциям;
- акции, выкупленные самим предприятием;
- акции, зарезервированные для будущей эмиссии в соответствии с опционами и договорами купли-продажи, включая сроки и суммы.

Кроме того, финансовая отчетность должна предоставлять информацию о любом движении собственного капитала в течение отчетного периода и о любых ограничениях на его распределение.

По МСФО в пояснениях к финансовым отчетам должно быть отражено следующее:

- номинальная стоимость акций;
- премия сверх номинальной стоимости;
- прирост в результате переоценки (возникает при переоценке долгосрочных финансовых вложений, которые в соответствии с МСФО отражаются в разделе «Акционерный капитал»);
- неразмещенные (резервные) акции (для опциона, программ поощрения работников и т.п.).

В МСФО 33 «Прибыль на акцию» рассматривается один из важнейших показателей, который в первую очередь интересует инвестора, а именно: какую прибыль зарабатывает предприятие в расчете на каждую из размещенных акций.

Любая корпорация может выпускать не только обыкновенные и привилегированные акции, но и такие финансовые инструменты, как варранты и опционы на акции, конвертируемые акции и конвертируемые облигации. Все вышеуказанные финансовые инструменты могут конвертироваться в обыкновенные акции. Согласно МСФО 33 для определения базовой прибыли на акцию достаточно разделить чистую прибыль компании на количество обыкновенных акций в обращении.

Разводняющий эффект возникает во всех случаях, когда обыкновенные акции выпускаются и размещаются по цене, которая ниже справедливой стоимости этих акций.

Расчет разводненной прибыли предполагает, что за период чистая прибыль (убыток), которая распределяется на обыкновенные акции, должна корректироваться:

- на сумму дивидендов на контракты с разводняющим эффектом, которые были вычтены при расчетах чистой прибыли;
- на сумму процентов, начисленных за период по контрактам с разводняющим эффектом;
- любых других изменений в доходах и расходах, которые могут быть вызваны конвертацией в обыкновенные акции контрактов с разводняющим эффектом.

Показатель разводненной прибыли на акцию позволяет инвестору получить более реальное представление о рентабельности компании.

Показатели основной и разводненной прибыли на акцию должны быть приведены в отчете о прибылях и убытках для каждого вида обыкновенных акций, дающего отличные от других видов права на участие в чистой прибыли за отчетный период. Если компания понесла убыток, в отчетности должны быть приведены показатели об убытке на акцию.

Контрольные вопросы

1. Сформулируйте критерии признания элемента финансовой отчетности «капитал».
2. В каких случаях учитывается «разводняющий эффект» при расчете прибыли на акцию?
3. Как отражается в учете направление прибыли в резервные фонды?
4. В чем отличие дополнительного оплаченного и неоплаченного капитала?
5. С какой целью создаются резервные фонды?

Литература

1. *Морозова Ж.А.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.
2. *Палий В.Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2003. – 456 с.
3. Применение международных стандартов финансовой отчетности: Учебное пособие / Под ред. А.М.Гершуна. – М.: Фонд развития бухгалтерского учета, 2000.

Тема 7. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НИХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

7.1. Учет доходов

Доходы – это увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период, которое приводит к расширению активов, уменьшению обязательств и, следовательно, к росту собственного капитала (исключая вклады собственников в уставной капитал).

Доход включает выручку, полученную в результате основной и неосновной деятельности предприятия (прочий доход).

Выручка в соответствии с МСФО 18 «Выручка» – это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности. В зависимости от вида деятельности компании это могут быть доход от продажи товаров и услуг, вознаграждения, проценты, дивиденды и роялти. Доход по одной и той же операции может быть признан в одной компании выручкой, а в другой – прочим доходом.

Общими критериями признания выручки, т.е. условиями, при соблюдении которых доход принимается к учету и включается в отчетность, являются:

- высокая вероятность поступления к компании экономических выгод, связанных со сделкой (серией сделок);
- возможность надежной оценки суммы возмещения;
- возможность надежной оценки понесенных и (или) ожидаемых для завершения сделки затрат (если таковые имеются).

При *продаже товара* в дополнение к общим критериям признания выручки необходимо удостовериться, что:

- к покупателю перешли от компании значительные риски и выгоды, связанные с этим товаром;
- компания не участвует в управлении активом (товаром) в той степени, в которой такое управление обычно осуществляет собственник, и не контролирует проданные товары.

Кроме того, договор продажи может содержать положения, вступающие в силу при наступлении каких-либо событий в будущем. Например, продавец может быть обязан выкупить проданное им ранее оборудование назад. Любые условия, обременяющие сделку, должны быть приняты во внимание: необходимо оценить их влияние на выполнение условия перехода существенных рисков и выгод к покупателю товара. Условие выкупа назад свидетельствует о невыполнении (или, по крайней мере, частичном невыполнении) дополнительного критерия признания выручки.

Когда договором предусмотрена возможность возврата товара при определенных условиях, момент признания выручки зависит от сущности сделки. В розничной торговле признание выручки целесообразно в момент продажи товара. Одновременно создается резерв под возврат товара, который формируется исходя из статистических данных за прошлые годы. Этот подход оправдан, поскольку размер выручки может быть спрогнозирован с достаточной степенью вероятности.

В других случаях предусматривающий возврат товара договор, по сути, может соответствовать консигнационному соглашению с дилером. Тогда выручка признается только при продаже товара реальному потребителю, т.е. когда выполняется критерий определенности получения возмещения и (или) критерий прекращения контроля над товарами.

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

Однако, если поступление денежных средств отсрочивается, то справедливая стоимость возмещения может отличаться от полученной номинальной суммы денежных средств. Разница между справедливой стоимостью возмещения и номинальной стоимостью полученных денежных средств и эквивалентов признается как процентный доход.

В соответствии с МСФО доход от бартерных сделок не признается, если товары и услуги обмениваются на близкие по стоимости товары или услуги аналогичного свойства, так как такой обмен не рассматривается в качестве сделки, приносящей доход.

Если товары продаются и услуги предоставляются в обмен на товары и услуги отличного свойства, то доход от бартерных сделок признается в учете.

При этом выручка может оцениваться:

- по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств, если справедливую стоимость полученных товаров или услуг можно оценить;
- по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств, если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена.

Выручка от оказания услуг признается с указанием стадии завершенности операции на отчетную дату, если результат операции по оказанию услуг может быть надежно оценен.

Допускается использование следующих методов:

- отчет о выполненной работе;
- услуги, предоставленные на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;
- пропорциональное соотношение затрат по договору, понесенных на дату составления отчета, к оценочной величине общих затрат по сделке.

Когда результат операции по оказанию услуг не может быть надежно оценен, выручку следует признавать только в размере возмещенных расходов. Но если отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, то выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расходов.

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

Проценты, дивиденды и роялти являются доходами, возникающими от использования активов компании другими лицами.

Проценты признаются равномерно в течение определенного промежутка времени. Признаваемая величина процента может быть определена договором (банк выдает кредит под заранее оговоренный процент) либо рассчитана условно (когда известно, что оплата за проданный товар поступит со значительной отсрочкой). Условный расчет процента возможен и в том случае, когда договором предусмотрен процент, величина которого значительно ниже рыночной. В этом случае для соблюдения общего правила признания выручки по справедливой стоимости возмещения процент, зафиксированный в договоре, должен быть скорректирован до его реального значения на рынке.

Дивиденды признаются в том периоде, когда акционеры получили право на их получение. Поскольку право утверждать размер дивидендов принадлежит исключительно акционерам, признание дивидендов происходит на основе решения общего собрания акционеров.

Поскольку проценты и дивиденды выплачиваются периодически (дискретно), то невыплаченные проценты или дивиденды постепенно накапливаются в течение периода между очередными выплатами. В этом случае стоимость приобретения ценной бумаги включает накопленный невыплаченный процент (дивиденд), а выручкой признается только та часть процентов (дивидендов), которая относится к периоду после приобретения ценной бумаги. Остальная часть засчитывается в уменьшение первоначальной стоимости ценной бумаги.

Роялти представляют собой доходы от использования нематериальных активов, таких как патенты, авторские права, торговые марки. Роялти признается согласно условиям договора, как правило, равномерно в течение времени действия договора либо в зависимости от величины экономической выгоды от использования данного актива.

Прочие доходы представляют другие статьи, отвечающие определению дохода и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности компании. Они представляют собой увеличение экономических выгод и как таковые по своей природе не отличаются от выручки.

Прочие доходы могут включать:

- доходы, возникающие от реализации основных средств, ценных бумаг, прочих активов;
- компенсацию издержек, убытков;
- страховое возмещение;
- курсовые прибыли от валюты и валютных операций;
- доходы от денежной помощи.

При признании таких доходов в отчетах о прибылях и убытках они обычно представляются отдельно, так как информация о них полезна для принятия экономических решений. Такие доходы часто отражаются в отчетах без соответствующих расходов.

В соответствии с МСФО в финансовой отчетности компания должна раскрыть:

- учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности сделок, связанных с оказанием услуг;
- сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:
 - продажи товаров;
 - предоставления услуг;
 - процентов;
 - лицензионных платежей;
 - дивидендов;
- сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую статью выручки.

Кроме того, в соответствии с МСФО компания должна раскрыть все возможные прочие доходы.

7.2. Учет расходов

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

Определение расходов включает убытки, а также расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании. Последние включают в себя такие расходы, как себестоимость продаж, заработная плата и амортизация. Они обычно принимают форму оттока или истощения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств.

Убытками являются другие статьи, которые подходят под определение расходов и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности компании. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод, и поэтому по своей природе не отличаются от других расходов. Следовательно, в этом документе они не рассматриваются как отдельный элемент.

Убытки включают в себя, например, потери, возникшие в результате стихийных бедствий, таких как пожар и наводнение, а также от реализации основных средств. Определение расходов включает также нереализованные убытки, к которым относятся убытки, возникающие в результате увеличения курса обмена валюты в отношении кредитов компаний в данной валюте. При признании убытков в отчете о прибылях и убытках они обычно показываются отдельно, потому что информация о них полезна для принятия экономических решений. Убытки часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующего дохода.

Все расходы торговой компании можно представить в виде двух основных составляющих элементов:

- себестоимость реализованной продукции, которая представляет собой фактическую себестоимость приобретения реализованных за период товаров;
- операционные расходы или расходы периода, которые включают все расходы, необходимые для нормального функционирования предприятия, за исключением себестоимости реализованной продукции.

Разность между выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукции образует валовую прибыль от реализации. Если из валовой прибыли от реализации вычесть операционные расходы, то получим чистую прибыль.

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы делятся на две категории:

- расходы текущего (отчетного) периода – расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках отчетного периода. Например: себестоимость услуг, продукции, товаров, работ или расходов периода;
- отложенные расходы – это хозяйственные операции по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем. Например: расходы будущих периодов.

Статья признается как расход отчетного периода, если соответствующая статья не принесет экономических выгод организации или если будущие экономические выгоды не отвечают критерию отражения актива в бухгалтерском балансе.

Если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется опосредованно, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках путем их обоснованного распределения между периодами.

Расходы, понесенные по контракту, который был расторгнут, списываются как расходы отчетного периода и не включаются в затраты по другим проектам.

Расходы по реализации также относятся к расходам за отчетный период. Если остаток на конец отчетного периода значителен, данные расходы должны отражаться отдельной строкой.

Отнесение затрат по вспомогательному производству к тому или иному виду продукции должно осуществляться с учетом фактического использования вспомогательной продукции или услуг. В случае, когда суммы значительны, предприятие должно отражать в учете услуги вспомогательного производства.

Затраты на оплату электроэнергии, отопления, водо- и газоснабжения исчисляются в соответствии с объемами фактического потребления.

Расходы по оплате коммунальных услуг относятся к тому периоду, в котором они были понесены.

Расходы по техническому обслуживанию включаются в прямые затраты на выполнение проекта или заказа.

Политика учета затрат на текущий и капитальный ремонт должна позволять отделять прямые затраты на текущий ремонт от затрат на капитальный ремонт и прямые затраты от косвенных.

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

Затраты по займам могут включать:

- процент по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным ссудам;
- амортизацию скидок или премий, связанных со ссудами;
- амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с получением ссуды;
- платежи в отношении финансового лизинга;
- курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте, в той мере, в которой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

Компания может выбрать один из двух вариантов учета затрат по заемным средствам:

- затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они возникли, независимо от условий получения ссуды;
- затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству активов, требующих значительных затрат времени на подготовку к использованию или продажи, должны капитализироваться путем включения в стоимость этого актива.

Если компания применяет альтернативный порядок, то его применение должно быть последовательным и относиться ко всем затратам по займам, связанным с приобретением актива.

Контрольные вопросы

1. Поясните критерии признания выручки в соответствии с МСФО.
2. Каковы особенности определения доходов и расходов при бартерных операциях?
3. Как определяется величина процентов, признаваемых доходами периода?
4. Что такое роялти?
5. Какие расходы называют отложенными?
6. В каких случаях расходы распределяются между периодами?
7. В каких случаях затраты по займам не признаются расходами, а капитализируются?

Литература

1. *Дымова И.А.* Международные стандарты бухгалтерского учета. – М.: Главбух, 2000. – 156 с.
2. *Морозова Ж.А.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Бератор–Пресс, 2002. – 256 с.
3. *Палий В.Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2003. – 456 с.

Тема 8. ПРОЧИЕ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

В МСФО 12 «Налоги на прибыль» дается описание того, как следует рассчитывать расходы по налогу на прибыль и отложенные налоги. Международные стандарты предусматривают обособленное ведение учета для целей налогообложения и финансового учета. Целью финансового учета является определение экономической прибыли компании с тем, чтобы пользователи могли принимать обоснованные решения на основе прозрачной финансовой отчетности. Цель налогового учета – рассчитать величину налогооблагаемой прибыли на основе действующего налогового законодательства. Хотя для ведения налогового и финансового учета используются одни и те же первичные документы и системы бухгалтерского учета, на выходе получаются различные результаты из-за расхождений в методах учета хозяйственных операций.

В МСФО 12 переход от одной системы к другой осуществляется посредством временных разниц (т.е. разниц между налоговым и финансовым учетом, исчезающих по прошествии определенного периода) и постоянных разниц, которые не исчезают и при этом влияют на размер фактической налоговой ставки.

Налог на прибыль в финансовых отчетах следует отражать следующим образом:

- текущие обязательства по налогу на прибыль – сумма налога на прибыль, подлежащая к уплате в настоящий момент;
- отложенные налоговые обязательства – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих отчетных периодах и возникшие в связи с наличием налогооблагаемых временных разниц;

- отложенные налоговые требования – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении:
 - вычитаемых временных разниц;
 - перенесенных на будущий период не принятых налоговых убытков;
 - перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

В соответствии с МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» правительственные субсидии следует относить на доходы тех периодов, что и соответствующие им расходы, при этом признание в учете должно осуществляться на систематической и рациональной основе.

В соответствии с МСФО правительственные субсидии, в том числе неденежные субсидии по справедливой стоимости, не должны признаваться до тех пор, пока не будет существовать обоснованная уверенность в том, что:

- компания будет соответствовать условиям, связанным с субсидиями;
- субсидии будут получены.

Способ получения субсидии не влияет на выбор метода ее учета. Таким образом, субсидия учитывается одинаково, независимо от того, получена она в денежной форме или в форме уменьшения обязательства перед государством.

Условно-безвозвратный заем от правительства учитывается как правительственная субсидия, когда имеется обоснованная уверенность в том, что компания удовлетворит условия, достаточные для невозвращения ссуды.

В МСФО выделяют две группы правительственных субсидий:

- субсидии, относящиеся к активам, предоставляются с условием, что организация обязана на эти средства построить или приобрести долгосрочные активы, независимо от любых других условий, которыми может сопровождаться их предоставление данной организации;
- субсидии, относящиеся к доходам, предоставляются без четко указанных связей с активами. Они предоставляются на общие цели и используются в составе оборотных средств организации как финансовая помощь правительства.

Правительственные субсидии должны признаваться в качестве дохода тех периодов, что и соответствующие расходы, которые они должны компенсировать, на систематической основе.

Правительственные субсидии, относящиеся к активам, в том числе и неденежные субсидии по справедливой стоимости, должны быть представлены в балансе либо путем отражения субсидии в качестве доходов будущего периода или путем ее вычитания для получения балансовой стоимости актива.

Существуют два метода представления в финансовой отчетности субсидий, относящихся к активам.

Согласно первому методу субсидия учитывается как доходы будущих периодов, которые признаются доходами на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования актива.

Согласно другому методу субсидия вычитается при расчете для получения балансовой стоимости актива. Субсидия признается доходом в течение срока полезного использования амортизируемого актива, путем уменьшения величины начисляемой амортизации, относимой на расходы каждый период.

Субсидии, относящиеся к доходу, иногда представляются в отчете о прибылях и убытках как поступления или отдельно, или в составе общей статьи, например, «Прочие доходы»; при альтернативном варианте они вычитаются из соответствующих расходов при отражении их в отчете о прибылях и убытках.

Оба метода считаются приемлемыми при представлении в отчетности информации о субсидиях, относящихся к доходу.

Раскрытие информации о субсидии может потребоваться для правильного понимания финансовых отчетов. Как правило, необходимо раскрывать результат получения субсидий на любую статью дохода или расхода, требующую отдельного отражения.

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- учетная политика, принятая для правительственных субсидий, в том числе методы представления, принятые в финансовой отчетности;
- характер и размер правительственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, а также указание других форм правительственной помощи, от которых компания получила прямую выгоду;

- невыполненные условия и прочие условные события, связанные с правительственной помощью, которая была признана.

Порядок учета, отражения в отчетности и раскрытия доходов и расходов по договорам подряда определяется МСФО 11 «Договоры подряда». При учете и отчетности по строительным контрактам следует использовать метод учета в зависимости от процента завершения работ или метод учета по завершении контрактных работ.

В соответствии с МСФО к договорам подряда относятся:

- контракты на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов, например, на оказание услуг по управлению проектом или услуг архитектора;
- контракты на разрушение или восстановление объектов и восстановление окружающей среды после разрушения объектов.

Когда контракт включает ряд объектов, сооружение каждого из них должно отражаться как отдельный договор подряда, если:

- на сооружение каждого объекта было представлено особое предложение;
- по каждому объекту велись отдельные переговоры и подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть контракта, относящуюся к каждому объекту;
- затраты и доходы по каждому объекту могут быть определены.

Совокупность контрактов, независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна отражаться как единый договор подряда, если:

- переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности контрактов;
- контракты столь тесно взаимосвязаны и взаимозависимы, что они, фактически, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли;
- контракты выполняются одновременно или последовательно без перерывов.

Доходы по договору подряда должны включать:

- первоначальную сумму дохода, согласованную в контракте;
- отклонения от условий контракта, претензии и поощрительные платежи (в той степени, в какой они могут привести к возникновению дохода), поддающиеся надежному измерению.

Доход по договору подряда измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения. Измерение доходов по договору подряда подвержено воздействию самых разных неопределенностей, зависящих от результата будущих событий. Оценки очень часто нуждаются в пересмотре по мере наступления событий и разрешения неопределенностей. Поэтому величина дохода по договору подряда может увеличиться или уменьшиться от одного периода к другому.

Затраты по договору подряда должны включать:

- затраты, непосредственно связанные с конкретным контрактом;
- затраты, которые относятся к деятельности по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный контракт;
- прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком, в соответствии с условиями контракта.

Затраты, которые непосредственно относятся к конкретному контракту, включают:

- заработную плату рабочих на строительной площадке, включая надзор на стройплощадке;
- стоимость материалов, использованных при строительстве;
- амортизацию основных средств, использованных для выполнения контракта;
- затраты на перемещение машин, оборудования и материалов на стройплощадку и с нее;
- затраты на аренду машин и оборудования;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с контрактом;
- предполагаемые затраты на исправление ошибок и выполнение гарантийных работ, в том числе затраты на гарантийный ремонт;
- претензии третьих сторон.

Эти затраты могут быть уменьшены случайным доходом, не включенным в общий доход по договору подряда, например, доходом от продажи излишков материалов и реализации машин и оборудования после выполнения контракта.

Затраты, которые относятся к деятельности по договору подряда и могут быть отнесены на конкретный контракт, включают:

- страховые платежи;
- накладные расходы строительства;

- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, не связанные непосредственно с конкретным контрактом.

Подобные затраты распределяются с помощью систематических и рациональных методов, применяемых последовательно ко всем затратам с одинаковыми характеристиками. Их распределение основывается на нормальном уровне строительной деятельности.

Когда результат договора подряда может быть надежно оценен, доходы и затраты по нему должны признаваться в качестве доходов и расходов соответственно путем ссылки на стадию завершенности работ по договору подряда на отчетную дату. Ожидаемые убытки по договору подряда должны немедленно признаваться в качестве расходов.

Когда результат договора подряда не может быть надежно оценен:

- доход должен признаваться только в той степени, в какой понесенные по договору подряда затраты вероятно будут возмещены;
- затраты по договору подряда должны признаваться в качестве расхода в период их возникновения.

Ожидаемый убыток по договору подряда должен немедленно признаваться в качестве расхода.

Особенности учета, классификации и отражения в отчетности финансовых инструментов раскрыты МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» и МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

В соответствии с МСФО 32 финансовый инструмент – это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевого инструмента – у другой.

Финансовый актив – это любой актив, являющийся:

- денежными средствами;
- договорным правом требования денежных средств или другого финансового актива от другой компании;
- договорным правом на обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных условиях;
- долевым инструментом другой компании.

МСФО предлагают классифицировать финансовые активы в учете на:

- финансовые активы, предназначенные для торговли (приобретаются с основной целью извлечения прибыли в результате краткосрочных ценовых колебаний, получения процента за посредничество и т.д.);
- инвестиции, удерживаемые до погашения (включают финансовые инструменты с фиксируемыми или иначе определенными платежами и с точно определенным сроком погашения, которыми данная организация способна и намерена владеть до установленного срока);
- выданные ссуды и дебиторская задолженность (финансовые активы, возникшие в результате представления денежных средств, товаров и услуг другой организации, за исключением тех, которые предназначены для переуступки в краткосрочной перспективе);
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (в эту категорию включаются все те финансовые активы, которые не подходят под определение ни одной из трех вышеперечисленных).

Финансовое обязательство – это любая обязанность по договору:

- предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании;
- обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях.

По определению МСФО, к финансовым инструментам относится широкий спектр статей бухгалтерского учета, в том числе первичные инструменты (акции и облигации) и производные инструменты (опционы, форварды, свопы).

Материальные активы (запасы, основные средства) и нематериальные активы не соответствуют определению финансового инструмента, так как у владельцев активов отсутствует действующее в настоящий момент право на получение денежных средств или других финансовых активов. Исходя из этой же логики, обязательства, не являющиеся договорными (например, налоговые обязательства), также не являются финансовыми инструментами.

МСФО 32 требует раскрывать в отчетности всю необходимую информацию, которая должна дать возможность пользователям финансовой отчетности оценить балансовые и забалансовые риски, которые включают и риски денежных потоков, связанные с финансовыми инструментами (ценовой риск, кредитный риск, риск ликвидности и т.д.).

В соответствии с МСФО 39 все финансовые активы и финансовые обязательства должны признаваться в учете. Первоначально их следует оценивать по себестоимости, т.е. по справедливой стоимости возмещения, уплаченного или полученного при приобретении финансового актива или обязательства.

После первоначального признания все финансовые активы следует переоценивать по справедливой стоимости за исключением нижеперечисленных категорий активов, которые необходимо отразить по амортизированным затратам, подлежащим проверке на обесценение:

- ссуды, предоставленные компанией, и дебиторская задолженность, не предназначенные для торговли;
- иные инвестиции с фиксированным сроком погашения, такие как долговые ценные бумаги и подлежащие обязательному выкупу привилегированные акции, которыми компания намерена и имеет возможность владеть до их погашения;
- финансовые активы, справедливую стоимость которых невозможно определить с достаточной степенью достоверности (к ним относятся некоторые долевыми инструментами без рыночной котировки, а также связанные с ними производные инструменты, расчеты по которым должны производиться путем поставки таких некотируемых долевыми инструментами).

После переоценки финансовых активов и обязательств по справедливой стоимости, предприятие может выбрать один из двух вариантов учета:

- всю сумму переоценки отнести на чистую прибыль или убыток за период;
- признать в качестве чистой прибыли или убытка только те изменения в справедливой стоимости, которые относятся только к финансовым активам и обязательствам, предназначенным для торговли, а на счете «Капитал» отражать изменения в стоимости неторгуемых инструментов до продажи актива, при этом прибыль или убыток от продажи отражаются на счете прибылей и убытков.

В соответствии с МСФО 10 «События после отчетной даты» события, происходящие после отчетной даты, – это те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и принятием решения о публикации финансовой отчетности.

Выделяют два типа таких событий:

- события, подтверждающие хозяйственные условия, существовавшие на отчетную дату;
- события, указывающие на условия, возникшие после отчетной даты.

Если события, происходящие после отчетной даты, не оказывают влияние на состояние активов и обязательств на отчетную дату, необходимость в каких-либо корректировках отпадает (например, снижение рыночной стоимости финансовых инструментов, продажа дочерней компании и пр.).

События, важные настолько, что умолчание о них повлияет на принятие управленческих решений, принимаемых пользователями финансовой отчетности, должны быть раскрыты (например, землетрясение, которое разрушило большую часть производственных площадей компании, банкротство дебитора и пр.).

События, происходящие после отчетной даты, могут указывать на то, что вся компания или ее часть перестали отвечать принципу непрерывности деятельности компании. Ухудшение результатов деятельности и финансового положения после отчетной даты может указывать на необходимость рассмотрения вопроса относительно правильности применения допущения о непрерывности деятельности компании при подготовке финансовой отчетности.

При раскрытии событий, происходящих после отчетной даты, должна представляться следующая информация:

- характер события;
- расчетная оценка финансовых последствий или заявление о невозможности такой оценки.

Вопросы формирования консолидированной (сводной) отчетности и объединения компаний раскрываются в МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании», МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании», IFRS 3 «Объединение бизнеса».

В соответствии с МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» в финансовой отчетности необходимо раскрывать информацию о сделках со связанными компаниями. Стороны считаются связанными, если одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и оперативных решений.

Операция между связанными сторонами – передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы.

Контроль – прямое или косвенное, через дочерние компании, владение более чем половиной акций компании, имеющих право голоса, или существенной частью таких акций, и полномочиями, по уставу или соглашению, позволяющими направлять финансовую и оперативную политику руководства компании.

Значительное влияние – участие в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики компании без права контроля за этой политикой.

Отношения между связанными сторонами могут оказывать влияние на такие операции, как купля-продажа товаров и услуг, заключение договоров об оперативном управлении и лицензионных соглашений.

В МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» рассматриваются различные требования к учету инвестиций, составляющих менее 20% обыкновенных акций объекта инвестиций, и пакетов в размере от 20 до 50% обыкновенных акций объекта инвестиций.

Ассоциированная компания – это компания, на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, но которая не является ни дочерней, ни совместной компанией.

Существенное влияние – это возможность участвовать в принятии решений по финансовой или операционной политике компании, но не контролировать такую политику.

Контроль – это полномочия по управлению финансовой и хозяйственной политикой компании с целью получения выгоды от ее деятельности.

Если доля участия в капитале зависимого общества составляет менее 20%, используется метод учета по себестоимости.

Если объем инвестиций составляет от 20 до 50%, считается, что компания-инвестор оказывает существенное влияние на объект инвестирования. В данном случае должен применяться метод учета по долевному участию.

Метод учета по долевному участию – это метод бухгалтерского учета, по которому инвестиции первоначально учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Отчет о прибылях и убытках отражает долю инвестора в результатах операций объекта инвестиций.

Метод учета по себестоимости – это метод учета, когда инвестиции регистрируются по себестоимости. В отчете о прибылях и убытках доход от инвестиций отражается только в той степени, в какой инвестор получает дивиденды из накопленной чистой прибыли объекта инвестиций, возникающей после даты приобретения.

В МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» устанавливаются правила составления сводной финансовой отчетности. Сводную финансовую отчетность необходимо составлять при наличии материнской и дочерней компаний. Сводная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единой компании.

Дочерняя компания – это компания, находящаяся под контролем другой компании (называемой материнской компанией).

Материнская компания – компания, имеющая одну или несколько дочерних компаний (владеющая более 50% голосующих акций).

Материнская компания, которая представляет сводную финансовую отчетность, должна свести в нее все дочерние компании, как зарубежные, так и национальные.

Дочерняя компания исключается из процесса сведения отчетности, когда:

- контроль носит временный характер ввиду того, что дочерняя компания приобретается и содержится исключительно в целях ее последующей продажи в ближайшем будущем;
- она действует в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые существенно снижают ее способность переводить средства материнской компании.

При составлении сводной финансовой отчетности финансовая отчетность материнской и дочерних компаний объединяются построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

Остатки по расчетам внутри группы, операции внутри группы, а также нереализованная прибыль от таких операций должны полностью исключаться. Нереализованные убытки от операций внутри группы также должны исключаться, кроме случая, когда затраты не могут быть возмещены.

Если доля участия материнской компании составляет менее 100%, то в сводной финансовой отчетности отражается доля меньшинства.

Доля меньшинства – это часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней компании, приходящаяся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании.

В IFRS 3 «Объединение бизнеса» (до 31 марта 2004 г. действовал МСФО 22 «Объединение компаний») определен порядок учета операций по объединению компаний. Объединение бизнеса – это соединение отдельных компаний в одну отчитывающуюся компанию. Объединение компаний может быть осуществлено разными способами, которые определяются юридическими, налоговыми и другими причинами. Оно может иметь форму покупки компанией собственного капитала другой компании или покупки чистых активов другой компании. Оно может осуществляться путем эмиссии акций или перевода денежных средств, их эквивалентов или других активов. Также операции могут осуществляться между акционерами объединяющихся компаний или между одной компанией и акционерами другой компании. Объединение компаний может приводить к учреждению новой компании, осуществляющей контроль над объединяющимися компаниями, передаче чистых активов одной или более объединяющихся компаний другой или ликвидации одной или более объединяющихся компаний. Все объединения бизнеса должны учитываться с применением метода покупки. В соответствии с этим методом объединение бизнеса отражается в учете покупателя. Это означает, что объединение бизнеса всегда отражается в качестве покупки одной компанией другой, даже в том случае, когда объединение бизнеса представляет слияние равных компаний.

В случаях, когда нелегко определить покупателя, в соответствии с МСФО следует руководствоваться индикаторами (справедливая стоимость компаний и т.д.).

Покупатель должен определить стоимость объединения как совокупную величину справедливой стоимости на дату обмена стоимости чистых активов приобретаемой компании, переданных покупателю в обмен на контроль над приобретаемой компанией и любых затрат, непосредственно связанных с объединением.

На дату покупки покупатель должен:

- признать гудвилл (деловую репутацию), полученный в результате объединения бизнеса в качестве актива;
- оценить гудвилл по его фактической стоимости, равной стоимости покупки за минусом разницы справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств.

После первоначального признания покупатель должен тестировать приобретенный гудвилл на предмет возможных убытков от обесценения не менее одного раза в год и отражать его по фактической стоимости за минусом накопленных убытков от обесценения.

Если стоимость приобретенных чистых активов превышает стоимость покупки, то имеет место отрицательный гудвилл, который незамедлительно признается в отчете о прибылях и убытках. При этом предварительно необходимо провести проверку полноты учета и оценки всех активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании.

В IFRS 5 «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и представление информации по прекращаемой деятельности» (до 2004 г. действовал МСФО 35 «Прекращаемая деятельность») создается основа для представления информации о прекращаемой деятельности компании отдельно от информации о продолжающейся деятельности, а также устанавливаются минимальные требования к раскрытию информации о прекращаемой деятельности. Разграничение прекращаемой и продолжающейся деятельности повышает возможности инвесторов, кредиторов и других пользователей финансовой отчетности в отношении прогнозирования денежных потоков компании, ее рентабельности и финансового положения.

Прекращаемая деятельность – это компонент компании, который или выбыл, или классифицируется как «удерживаемый для продажи», а также:

- представляет отдельное крупное подразделение бизнеса или географический сегмент;
- является частью отдельного крупного подразделения бизнеса или географического сегмента, включенного в подготовительный план выбытия;
- является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью перепродажи.

Долгосрочные активы и группы выбытия классифицируются как «удерживаемые для продажи», если их балансовая стоимость возмещается в результате совершения продажи. При этом актив или группа выбытия должны быть готовы к продаже в их нынешнем состоянии и вероятность продажи должна быть высокой.

Долгосрочные активы или группа выбытия, классифицируемая как «удерживаемые для продажи», оцениваются по наименьшей величине из двух значений: их балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Примеры прекращаемой деятельности:

- постепенное свертывание производственных линий;
- прекращение производства нескольких продуктов внутри продолжающегося направления деятельности;
- закрытие производственных мощностей с целью повышения производительности или иного сокращения затрат;
- продажа дочерней компании.

В случае прекращения какой-либо деятельности компания должна раскрывать следующую информацию:

- характер прекращаемой деятельности;
- отраслевую или географическую специфику прекращаемой деятельности;
- дату прекращения деятельности;
- способ прекращения деятельности;
- прибыль и убытки от прекращения деятельности и учетную политику, применяемую для определения размера прибыли (убытков).

Кроме того, в финансовых отчетах должна содержаться следующая информация:

- балансовая величина суммарных активов и обязательств, выбытие которых планируется в рамках прекращения деятельности;
- сумма доходов, расходов, прибыли (убытков) до налогообложения, налог на прибыль, относящийся к прекращаемой деятельности;
- сумма чистых потоков денежных средств, относящихся к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в рамках прекращаемой деятельности.

Как правило, в финансовой отчетности отражается информация о всех видах деятельности и всех регионах, в которых функционирует то или иное предприятие. МСФО 14 «Составление отчетности о сегментах» позволяет инвесторам анализировать финансовую информацию в разрезе сегментов (т.е. информацию о различных видах товаров и услуг, производимых компанией, и различных регионах, в которых она функционирует). На основании такой информации пользователям финансовой отчетности проще:

- оценивать результаты деятельности компании за предыдущие периоды;
- определить риски и доходы компании;
- принимать обоснованные решения в отношении всей компании в целом.

Компании, ценные бумаги которых свободно обращаются на рынке ценных бумаг, и компании, находящиеся в процессе выпуска таких ценных бумаг, в составе примечаний к финансовой отчетности должны представлять информацию по сегментам. Отчетным сегментом может являться отраслевой или географический сегмент.

Отраслевой сегмент – это отдельно выделяемый компонент предприятия, который производит однородную продукцию (оказывает услуги) и отличается от других сегментов тем, что подвержен другим рискам и имеет другой уровень рентабельности.

Географический сегмент – это отдельно выделяемый компонент предприятия, который производит однородную продукцию (оказывает услуги) в экономических условиях, сложившихся в конкретном географическом районе, и отличается от других сегментов тем, что подвержен другим рискам и имеет другой уровень рентабельности.

Если риски и прибыли компании зависят от различий в производимых товарах и услугах, ее первичным форматом для составления сегментной отчетности будет отраслевой сегмент, а вторичным форматом – географический сегмент.

Если риски и прибыли компании зависят от того, что она работает в разных географических зонах, ее первичным форматом для представления сегментной информации будет географический сегмент и вторичным сегментом – отраслевой сегмент.

В МСФО 36 «Обесценение активов» устанавливаются требования, которыми должна руководствоваться компания, чтобы не допустить отражения активов в сумме, превышающей их возмещаемую стоимость.

Актив отражается в сумме, превышающей возмещаемую стоимость, когда его балансовая стоимость превышает сумму, которую удастся возместить в процессе использования или при продаже.

Данная ситуация рассматривается как обесценение актива, и согласно МСФО 36 компания обязана признать убыток от обесценения. Убыток от обесценения актива отражается в учете как расход и соответственно показывается в отчете о прибылях и убытках. Если первоначальная стоимость обесцененного актива ранее переоценивалась и его балансовая стоимость в данный момент выше первоначальной, сумма убытка от обесценения относится на уменьшение добавочного капитала в пределах ранее признанной суммы его дооценки. После признания убытка от обесценения необходимо изменить норму амортизации данного актива, привести в соответствие с новой балансовой стоимостью, с тем чтобы погасить его в течение предусмотренного амортизационного срока. Сумма ликвидационной стоимости, если она была определена ранее, не пересматривается.

Кроме того, в МСФО 36 описываются обстоятельства, при которых компания должна снимать убыток от обесценения, в частности за счет изменившейся экономической конъюнктуры. В таком случае балансовая стоимость данного актива увеличивается за счет уменьшения убытков от обесценения. Поскольку убыток был проведен в предыдущих отчетных периодах, восстановление в учете этого убытка отражается в доходах текущего отчетного периода.

Раскрытие дополнительных данных об обесценении должно предоставить пользователям сведения о событиях и обстоятельствах, повлиявших на признанные убытки от обесценения или восстановления сумм ранее признанных убытков.

Контрольные вопросы

1. Чем временные разницы отличаются от постоянных?
2. Какие компании должны представлять отчетность по сегментам в соответствии с МСФО?
3. Какая деятельность является прекращаемой в соответствии с МСФО?
4. Перечислите способы, которыми может быть осуществлено объединение компаний.
5. В каких случаях необходимо составлять сводную финансовую отчетность?
6. Дайте характеристику событий после отчетной даты.
7. Сформулируйте особенности отражения доходов и расходов по договорам подряда.

Литература

1. *Палий В.Ф.* Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 1999. – 352 с.
2. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А.Николаевой. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 624 с.
3. *Соловьева О.В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.

Тема 9. СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ РОССИЙСКИМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ

В настоящее время, когда процесс реформирования системы бухгалтерского учета в России не завершен, а существующие национальные стандарты не обеспечивают подготовку отчетности на соответствующем международным требованиям уровне, для предприятий, испытывающих потребность в иностранных инвестициях, банковском финансировании и выходе на мировой фондовый рынок и заинтересованных в формировании отчетности в формате МСФО, реальными остаются лишь два способа подготовки отчетности в соответствии с МСФО:

- внедрение системы параллельного учета (конверсия);
- трансформация финансовой отчетности.

1. *Внедрение на предприятиях системы параллельного учета* основано на использовании различных программных продуктов. Такие системы предлагают одновременно ведение двух равноправных журналов хозяйственных операций, каждый из которых учитывает хозяйственную деятельность по своему плану счетов, в соответствии со своим стандартом и в своей базовой валюте. Корректность отображения хозяйственных операций в двух книгах обеспечивается путем настройки соответствий между планами счетов. При этом соответствия могут быть трех типов:

- *полное соответствие*: дебет российского счета отражается в дебет западного, кредит российского – в кредит западного;
- *неполное соответствие*: дебет кредит российского счета отражаются на отдельные западные счета;

- *неоднозначное соответствие*: одному российскому счету соответствует несколько западных счетов.

Существует несколько вариантов ведения параллельного ведения учета:

- *полная конверсия*: этот метод параллельного ведения учета подходит для компаний, работающих с использованием бухгалтерского программного обеспечения для учета всех финансово-хозяйственных операций. При этом компании будут иметь возможность предоставлять полный пакет финансовой отчетности, предусмотренный как российскими ПБУ, так и МСФО;
- *поэтапная конверсия*: этот метод подходит для компаний, ведущих учет вручную, и предлагает вариант для перехода к предоставлению информации по МСФО поэтапно и одновременно ведение компьютерной системы бухгалтерского учета. Процесс компьютеризации будет внедрен постепенно в каждой из учетных областей (например, основные средства, ТМЗ, дебиторская задолженность). Новые зоны учета добавляются только после того, как текущие зоны введены и начали функционировать должным образом. Для предоставления всей необходимой информации по МСФО учетные зоны, неохваченные методом двойного учета, необходимо будет корректировать с учетом требований МСФО.

Преимущества внедрения системы параллельного учета:

- предоставляет финансовую информацию в соответствии с МСФО на каждую дату и на постоянной основе;
- финансовая информация, составленная как в соответствии с МСФО, так и по российским требованиям, предоставляется в то же самое время и с минимальным разрывом во времени по окончании отчетного периода;
- в результате отображения каждой проводки из российской системы в международной сохраняется необходимая детализация информации;
- минимизируется погрешность при составлении отчетности в формате МСФО, так как сохраняется связь между первичным документом и отчетностью.

Однако использование этого способа влечет за собой значительные изменения в организационной структуре многих отделов помимо бухгалтерии, так как параллельный учет может быть выполнен только персоналом компании после соответствующего обучения с привлечением внешних специалистов. Объем дополнительной постоянной рабочей нагрузки на персонал компании, стоимость услуг внешних консультантов, необходимых для помощи в выполнении проекта, и стоимость дополнительного информационно-технологического оборудования делают метод ведения параллельного учета более дорогостоящим и более обременительным для бюджета.

2. *Трансформация* – это проведение анализа финансовой отчетности, принятой российским предприятием, и внесение корректировок, необходимых для подготовки полного финансового отчета предприятия, который в целом бы соответствовал МСФО.

Процесс трансформации может проводиться на основе существующих данных, что требует меньших затрат, чем ведение двойного учета. Трансформация финансовой отчетности проводится по мере необходимости и не влечет постоянных накладных расходов, связанных с созданием и ведением двойных записей.

Трансформация не требует никакого значительного изменения в организации компании и может быть выполнена для удовлетворения конкретных требований компании, так как конечный пользователь уже определен.

Для осуществления трансформации, как правило, привлекаются внешние консультанты, из профессиональных компаний, так как пользователи финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, будут требовать заключения независимых аудиторов, и внешним консультантам требуется меньше времени, потому что у них имеется предыдущий опыт работы с МСФО и проведения трансформации, а круг вопросов четко определен.

Трансформация финансовой отчетности российских организаций в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности является первым и обязательным этапом на пути перехода от российской отчетности к отчетности МСФО. Это связано с тем, что даже при переходе к параллельному учету в соответствии с МСФО необходимо хотя бы раз провести трансформацию отчетности для получения начального пробного баланса и форм финансовой отчетности, предусмотренных международными стандартами.

Существует несколько вариантов трансформации:

- *полная трансформация*: при этом методе, по мере необходимости, вносятся различные корректировочные проводки, которые позволяют устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России. Для корректировки определенных счетов используется информация из первичных документов. Представляется информация в соответствии с МСФО без корректировок финансовой отчетности в условиях гиперинфляции. Финансовая информация представлена в местной валюте;
- *полная трансформация с учетом гиперинфляции*: этот метод предусматривает все изменения, осуществляемые при полной трансформации, и предоставляет финансовые отчеты в соответствии с МСФО в местной валюте с необходимыми корректировками, которые отражают изменение покупательной способности денег;
- *полная трансформация с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту*: в этом случае финансовые отчеты, предоставленные с учетом гиперинфляции в соответствии с МСФО, в местной валюте пересчитываются в стабильную иностранную для того, чтобы иметь возможность сопоставить их с аналогичными иностранными компаниями или для консолидации с иностранной материнской компанией.

Процесс трансформации можно условно разбить на три основных этапа:

1. *Подготовка и анализ учетной информации по разделам учета и общей информации о предприятии*. Для осуществления трансформации прежде всего необходимо дать соответствующую характеристику предприятия и его учетной политики. В ходе анализа учетной политики и состояния бухгалтерского учета на предприятии следует определить степень соответствия отдельных элементов действующей учетной политики компании положениям международных стандартов финансовой отчетности и наметить основные направления работы для последующих этапов трансформации.

Для компании, отчетность которой будет перекладываться на МСФО, консультанты готовят пакет рабочих документов, которые заполняются сотрудниками анализируемого предприятия и содержат всю необходимую информацию для проведения трансформации финансовой отчетности. На основе собранной информации в дальнейшем будет осуществляться трансформация. Кроме того, полученные данные послужат основой для примечаний к финансовым отчетам, подготовленным в соответствии с МСФО.

На основе анализа счетов оборотно-сальдового баланса составляются пробные балансы предприятия на начало и конец периода и заполняются рабочие таблицы по основным направлениям трансформации: учет основных средств, нематериальных активов, кредитов и займов, финансовых вложений и т.д.

2. *Составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО*. Для приведения финансовой отчетности в соответствие с МСФО необходимо на основе изучения бухгалтерской информации, предоставленной предприятием составить корректировочные проводки, которые позволяют устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России. При этом можно выделить два типа корректировочных проводок:

- корректировочные проводки, относящиеся к отчетному периоду, необходимы для отражения несоответствий осуществленных компанией хозяйственных операций отчетного периода применительно к МСФО;
- корректировочные проводки, относящиеся к прошлому периоду, необходимы для отражения несоответствий в отражении операций, относящихся к прошлым периодам применительно к МСФО.

Корректировочные проводки заносятся в пробный баланс и относятся на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода и прошлых лет соответственно.

После внесения корректировочных проводок необходимо провести реклассификацию счетов с российского плана счетов на предлагаемый план счетов, который отвечает требованиям МСФО. Следует отметить, что для каждой компании разрабатывается индивидуальный план счетов, учитывающий ее специфику. В результате составления проводок по реклассификации закрываются счета в российском плане счетов и открываются счета в плане счетов МСФО. Международные стандарты финансовой отчетности не регламентируют и не предписывают определенную структуру для плана счетов. Следовательно, компания, которая ведет учет и составляет финансовую отчетность в соответствии с МСФО, может разработать и использовать свой план счетов, отличный от плана счетов других компаний. При проведении трансформации финансовой отчетности на МСФО

возникают технические проблемы в адаптации действующего плана счетов к системе бухгалтерского учета в соответствии МСФО.

Практика показывает, что при проведении процесса трансформации следует принять план счетов, основанный на международном опыте. Такой план счетов использует четырехзначную систему нумерации и обеспечивает простое и удобное построение финансовых и управленческих отчетов.

3. *Подготовка финансовых отчетов компании в соответствии с требованиями МСФО.* После внесения принципиальных изменений в статьи отчетности и проведения реклассификации составляется пробный баланс, соответствующий МСФО, окончательно формируются финансовые отчеты и пояснения к ним.

Преимущества процедуры трансформации финансовой отчетности:

- предоставляет один комплект финансовой информации, составленной в соответствии с МСФО, в конце отчетного периода, когда существуют четкая потребность в ее составлении;
- не требуется никакого значительного изменения в организации компании;
- может быть осуществлен внешними консультантами при содействии персонала компании и не требует изменений в организационной структуре компании;
- стоимость трансформации может быть определена заранее и считается наиболее дешевым методом;
- внедрение может быть выполнено быстро и незамедлительно;
- финансовая информация, составленная в соответствии с МСФО, предоставляется после предоставления предусмотренной законодательством отчетности.

Недостаток процесса трансформации заключается в том, что точность информации в какой то мере зависит от знаний и умений того, кто проводит трансформацию, что влияет на качество корректировок при подготовке новой версии финансовой отчетности. Поскольку для этого используются промежуточные данные, а не первичная информация бухгалтерских проводок, разрывается связь между причиной (первичными документами) и следствием (отчетностью), а это увеличивает погрешность метода.

Для перехода к предоставлению финансовой информации по стандартам МСФО необходимо прежде всего определить требования, выдвигаемые пользователями финансовой информации, так как это явится той целью, которая будет определять метод внедрения.

Кроме того, необходимо определить преимущества перехода на МСФО, включая такие параметры, как способность предоставлять более полную и точную информацию руководству в таких областях, как калькуляция себестоимости, рентабельность продукции, рентабельность компании и стабильность ее состояния, снижение расхождения в сроках предоставления отчетности и информации для корпоративного планирования.

Для разработки стратегических вариантов внедрения необходимо назначить команду, которая должна состоять из финансового директора, главного бухгалтера и директора по планированию, наряду с двумя или тремя ведущими бухгалтерами.

Необходимо собрать информацию, касающуюся компании: о системе отчетности компании, действующей в настоящее время, о требованиях по пакету отчетности в системе МСФО, о ресурсах, которые компания может выделить для перехода на МСФО, и о наличии средств для осуществления перехода на МСФО.

Независимо от того, примет ли предприятие решение о трансформации финансовой отчетности или сочтет более удобным ведение параллельного учета, сотрудникам потребуются экспертные знания и опыт. При этом технология параллельного ведения учета предполагает обучение большей части специалистов, так как учет каждой операции должен учитываться в двух системах. При трансформации финансовой отчетности, основанной на привлечении внешних консультантов, для оптимизации процесса в штате предприятия необходимы квалифицированные сотрудники, участие которых в подготовке информации существенно сокращает трудоемкость и погрешность процесса. Поэтому подготовка компетентных кадров можно считать первоочередной задачей реформирования системы бухгалтерского учета.

Контрольные вопросы

1. Перечислите способы перевода отчетности в формат МСФО.
2. Какие существуют варианты организации параллельного учета?
3. Какие можно выделить варианты трансформации финансовой отчетности?
4. Из каких этапов состоит процедура трансформации финансовой отчетности?
5. Сформулируйте преимущества и недостатки каждого способа перевода финансовой отчетности в формат МСФО.

Литература

1. *Карлин Т.Р., Маклин А.Р.* Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): Учебник. – М.: Инфра-М, 1999. – 448 с.
2. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А.Николаевой. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 624 с.
3. *Мюллер Г., Гернон Х., Мишк Г.* Учет: международная перспектива. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
4. *Соловьева О.В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.

СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

Активы – средства или ресурсы, контролируемые предприятием и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод. Активы отражаются в балансе при условии, если существует вероятность будущих экономических выгод и стоимость активов может быть надежно измерена.

Амортизация – процесс постепенного переноса стоимости основных средств, нематериальных активов на себестоимость реализованной продукции, который обусловлен конечным сроком их полезного действия в связи с их физическим и моральным старением.

Ассоциированная компания – компания, на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, но которая не является ни дочерней, ни совместной компанией.

Безнадежный долг – сумма просроченной дебиторской задолженности, вероятность погашения которой маловероятна.

Бухгалтерский баланс – финансовый отчет, который представляет информацию о финансовом положении компании на определенный момент времени.

Выручка – валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности.

ГААП – общепринятые принципы бухгалтерского учета США.

Географический сегмент – отдельно выделяемый компонент предприятия, который производит однородную продукцию (оказывает услуги) в экономических условиях, сложившихся в конкретном географическом районе, и отличается от других сегментов тем, что подвержен другим рискам и имеет другой уровень рентабельности.

Деловая репутация (гудвилл) – превышение стоимости покупки над справедливой стоимостью приобретенных активов и обязательств по состоянию на дату совершения операций.

Доходы – увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период, что приводит к расширению активов и уменьшению обязательств, результатом чего является рост собственного капитала (исключая вклады собственников в уставный капитал).

Дочерняя компания – компания, находящаяся под контролем другой компании (называемой материнской компанией).

Запасы – оборотные средства в виде сырья, материалов, топлива, полуфабрикатов, готовой продукции, не используемые в данный момент в производстве, хранимые на складе и предназначенные для последующего использования.

Инвестиционная деятельность – приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Капитал – оставшаяся доля активов предприятия после вычета всех обязательств, т.е. капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль.

Конверсия – ведение параллельного учета по национальным и международным стандартам финансовой отчетности.

ЛИФО – метод учета запасов (допустимый альтернативный), который основан на допущении, что в продажу сначала поступают последние по времени приобретения товары (последний поступил – первый выбыл).

Материнская компания – компания, имеющая одну или несколько дочерних компаний (владеющая более 50% голосующих акций).

Международные стандарты финансовой отчетности – система принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности.

Нематериальный актив – идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый при производстве товаров или оказании услуг, для сдачи в аренду или в административных целях.

Объединение компаний – соединение отдельных компаний в одну экономическую организацию в результате того, что одна компания объединяется с другой или получает контроль над чистыми активами и операциями другой компании.

Обязательства – существующая на отчетную дату задолженность, погашение которой приведет к оттоку ресурсов предприятия. Обязательства отражаются в балансе, только когда существует вероятность будущего оттока ресурсов, воплощающих экономические выгоды, в результате погашения существующего обязательства, и величина такого погашения может быть надежно измерена.

Операционная аренда – любая аренда, кроме финансовой. Операционная аренда предполагает, что основные риски и выгоды, связанные с владением активом, остаются на стороне арендодателя.

Операционная деятельность – основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой.

Основные средства – материальные активы (имеющие материально-вещественную форму), которые отвечают двум требованиям: 1) используются в деятельности компании для производственных, административных целей или для сдачи в аренду и не предназначены для перепродажи; 2) срок эксплуатации объекта превышает один год.

Отложенные налоговые обязательства – суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих отчетных периодах и возникшие в связи с наличием налогооблагаемых временных разниц.

Отраслевой сегмент – отдельно выделяемый компонент предприятия, который производит однородную продукцию (оказывает услуги) и отличается от других сегментов тем, что подвержен другим рискам и имеет другой уровень рентабельности.

Отчет о движении денежных средств – отчет, который отражает потоки денежных средств и их эквивалентов за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Отчет о прибылях и убытках – отчет, который отражает доход компании и затраты, произведенные для его получения в течение отчетного периода.

Отчет об изменениях капитала – отчет, который показывает все изменения в капитале, в том числе отличные от операций капитального характера с собственниками.

Прекращаемая деятельность – компонент компании, который: 1) компания согласно единому плану продает целиком, по частям, или прекращает использовать путем отказа от него; 2) представляет собой отдельное крупное направление деятельности или географический район ведения операций; 3) может быть отделен операционно для целей финансовой отчетности.

Прибыль – положительный финансовый результат деятельности предприятия в отчетном периоде, обеспечивающий увеличение собственного капитала в результате действий, которые являются обычной деятельностью компании и не являются инвестициями акционеров (собственников).

Промежуточная финансовая отчетность – финансовая отчетность, которая содержит набор финансовых отчетов за период более короткий, чем полный отчетный год данной организации.

Расходы – сокращение экономических выгод, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или увеличении обязательств, приводящих к уменьшению собственного капитала (исключая изъятия собственников из уставного капитала).

Резервы – обязательства, размеры которых можно определить только с долей субъективной оценки, так как не определены их время погашения и сумма.

Роялти – доходы от использования нематериальных активов, таких как патенты, авторские права, торговые марки.

Связанные стороны – стороны, из которых одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и оперативных решений.

События после отчетной даты – те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и принятием решения о публикации финансовой отчетности.

Трансформация – проведение анализа финансовой отчетности, принятой российским предприятием, и внесение корректировок, необходимых для подготовки полного финансового отчета предприятия, который в целом бы соответствовал МСФО.

Условные обязательства – несуществующие обязательства, они могут стать или не стать реальными обязательствами в зависимости от того, произойдут или не произойдут определенные события, вытекающие из прошлых операций, в будущем.

Условные активы – возможный актив, возникающий из прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании (страховой иск, поданный предприятием, результат которого неочевиден).

Учетная политика – конкретные принципы, основы, условия и правила, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Финансовая аренда – аренда, при которой происходит переход к арендатору всех рисков и выгод, связанных с владением активом. При этом право собственности может и не передаваться.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям размера и состава собственного капитала и заемных средств компании.

Финансовые вложения – активы, которыми владеют предприятия в целях улучшения финансового положения путем распределения доходов (процентов и дивидендов), увеличения стоимости капитала и т.д.

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

ФИФО – метод учета запасов, который основан на допущении, что в продажу сначала поступают первые по времени приобретения товары (первый поступил – первый выбыл).

Элементы финансовой отчетности – экономические категории, которые связаны с предоставлением информации о финансовом состоянии предприятия и результатах его деятельности.

МАТЕРИАЛЫ ТЕСТОВОЙ СИСТЕМЫ

К теме 1

1. *Целью финансовой отчетности по МСФО является:*
 - а) безубыточность деятельности;
 - б) достижение максимальной прибыли;
 - в) формирование информации, полезной широкому кругу пользователей.
2. *Пользователями финансовой отчетности по МСФО являются:*
 - а) администрация предприятия;
 - б) работники, поставщики, покупатели, правительство, общественность;
 - в) инвесторы, кредиторы;
 - г) инвесторы, кредиторы, работники, поставщики, покупатели, правительство, общественность;
 - д) правительство, общественность;
 - е) работники, поставщики, покупатели.
3. *Международные стандарты финансовой отчетности не применяются при подготовке:*
 - а) бухгалтерского баланса;
 - б) отчета о прибылях и убытках;
 - в) отчета об изменениях в капитале;
 - г) отчета о движении денежных средств;
 - д) учетной политике;
 - е) управленческой отчетности.
4. *Конкретные принципы, основы и правила, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности, – это...*
 - а) МСФО;
 - б) учетная политика;
 - в) должностная инструкция;
 - г) методические рекомендации.
5. *Международные стандарты финансовой отчетности не применяются при подготовке:*
 - а) бухгалтерского баланса;
 - б) отчета о прибылях и убытках;
 - в) отчета об изменениях в капитале;
 - г) отчета о движении денежных средств;
 - д) учетной политике;
 - е) управленческой отчетности.
6. *Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета:*
 - а) предполагает существование в каждой стране своей модели бухгалтерского учета и национальных стандартов, которые, однако, не должны противоречить стандартам других стран – членов сообщества;
 - б) заключается в разработке унифицированных стандартов, применяемых в любой ситуации в любой стране мира.
7. *При разработке российских стандартов бухгалтерского учета используются:*
 - а) МСФО (IAS);
 - б) ГААП (GAAP).
8. *Разработкой международных стандартов финансовой отчетности занимается:*
 - а) Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО);
 - б) Международная федерация бухгалтеров (МФБ);
 - в) Институт профессиональных бухгалтеров РФ;
 - г) Комиссия по транснациональным корпорациям ООН.

К теме 2

1. *По МСФО основными требованиями к финансовой отчетности являются:*
 - а) понятность, уместность, надежность, сопоставимость;
 - б) понятность, уместность, надежность, сопоставимость, краткость, точность;
 - в) краткость, точность, понятность, рациональность, достоверность, полнота;
 - г) рациональность, достоверность, полнота.

2. *Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» определяют следующие допущения:*
 - а) имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность фактов хозяйственной деятельности;
 - б) непрерывность деятельности, метод начисления;
 - в) имущественная обособленность, непрерывность деятельности, денежный измеритель, периодичность.
3. *Чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию, – это...*
 - а) фактическая стоимость;
 - б) историческая стоимость;
 - в) восстановительная стоимость;
 - г) ликвидационная стоимость;
 - д) дисконтированная стоимость.
4. *Если активы учитываются по сумме денежных средств, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время, то это...*
 - а) восстановительная стоимость;
 - б) фактическая стоимость;
 - в) дисконтированная стоимость;
 - г) возможная цена продажи.
5. *Доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств, – это...*
 - а) актив;
 - б) капитал;
 - в) доход;
 - г) экономическая выгода.
6. *Согласно МСФО элементами финансовой отчетности являются:*
 - а) прибыли, убытки;
 - б) доходы и расходы;
 - в) активы, обязательства;
 - г) активы, обязательства, капитал;
 - д) доходы и расходы, активы, обязательства, капитал;
 - е) доходы и расходы, прибыли, убытки, активы, обязательства, капитал.
7. *Объект, подходящий под определение элемента, признается в учете, если:*
 - I. а) существует вероятность получения или утраты экономической выгоды;
 - б) стоимость объекта может быть надежно измерена.
 - II. а) существует вероятность получения экономической выгоды;
 - б) стоимость объекта может быть надежно измерена.
 - III. а) существует вероятность утраты экономической выгоды;
 - б) стоимость объекта может быть надежно измерена.
8. *Процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны быть приняты к учету, – это...*
 - а) оценка;
 - б) признание.

К теме 3

1. *Бухгалтерский баланс раскрывает информацию о:*
 - а) финансовом положении компании;
 - б) изменении капитала компании;
 - в) притоке и оттоке денежных средств;
 - г) финансовых результатах компании.
2. *Основное балансовое уравнение в соответствии с МСФО:*
 - а) активы = обязательства + капитал;
 - б) активы + обязательства = капитал;
 - в) активы = обязательства – капитал;
 - г) активы = пассивы.

3. *В соответствии с МСФО:*
 - а) взаимозачет активов и обязательств в балансе недопустим;
 - б) взаимозачет активов и обязательств в балансе допустим;
 - в) активы и обязательства взаимозачитываются только в случае, когда это допускается МСФО.
4. *Отчет о прибылях и убытках раскрывает информацию о:*
 - а) финансовом положении компании;
 - б) изменении капитала компании;
 - в) притоке и оттоке денежных средств;
 - г) финансовых результатах компании.
5. *Для отчета о прибылях и убытках международными стандартами финансовой отчетности предусмотрены:*
 - а) одна форма представления;
 - б) две формы представления;
 - в) три формы представления;
 - г) четыре формы представления;
 - д) нет ограничений по форме представления.
6. *Отчет о движении денежных средств раскрывает информацию о:*
 - а) финансовом положении компании;
 - б) изменении капитала компании;
 - в) притоке и оттоке денежных средств;
 - г) финансовых результатах компании.
7. *При составлении отчета о движении денежных средств раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей, если используется:*
 - а) прямой метод;
 - б) косвенный метод.
8. *Объяснение и детальный анализ финансовых отчетов осуществляется:*
 - а) в самих отчетах;
 - б) в примечании к финансовым отчетам;
 - в) в учетной политике;
 - г) не требуется.

К теме 4

1. *МСФО 2 «Запасы» разрешает оценивать запасы:*
 - а) только по фактической себестоимости;
 - б) по фактической себестоимости, по нормативным затратам, по розничным ценам;
 - в) по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой цене продаж.
2. *Какие из нижеперечисленных методов амортизации не предусмотрены МСФО:*
 - а) линейный (равномерный) метод;
 - б) метод уменьшаемого остатка;
 - в) метод по сумме чисел лет;
 - г) метод по сумме изделий (производственных единиц);
 - д) все вышеперечисленные методы предусмотрены МСФО.
3. *Срок полезной службы определяется как:*
 - а) ожидаемый период использования активов компании;
 - б) количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива;
 - в) оба ответа – а) и б) – неправильные;
 - г) оба ответа – а) и б) – правильные.
4. *В соответствии с основным подходом, закрепленным в МСФО, определение стоимости материалов, задействованных в производстве, производится по следующим методам:*
 - а) ЛИФО или средневзвешенной идентификации;
 - б) ЛИФО или специфической идентификации;
 - в) ФИФО или средневзвешенной идентификации;
 - г) ФИФО или специфической идентификации.

5. В МСФО 17 «Аренда» выделены следующие виды аренды:
- а) долгосрочная, краткосрочная, финансовая, операционная;
 - б) долгосрочная, краткосрочная;
 - в) финансовая, операционная;
 - г) долгосрочная, операционная, финансовая;
 - д) финансовая, долгосрочная;
 - е) краткосрочная, финансовая;
 - ж) операционная, финансовая, краткосрочная.
6. Амортизируемая стоимость основного средства определяется как:
- а) первоначальная стоимость;
 - б) первоначальная стоимость минус восстановительная стоимость;
 - в) первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость;
 - г) восстановительная стоимость;
 - д) восстановительная стоимость минус ликвидационная стоимость.
7. Систематическое и экономически обоснованное списание стоимости актива на расходы в течение срока полезного периода – это...
- а) переоценка;
 - б) оценка;
 - в) амортизация;
 - г) идентификация.
8. Снижение стоимости актива, который не подвергался переоценке, отражается в отчете о прибылях и убытках как:
- а) доход;
 - б) расход;
 - в) не отражается.

К теме 5

1. Текущая задолженность, возникающая в результате проведения прошлых сделок, расчет по которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономические выгоды, – это...
- а) актив;
 - б) капитал;
 - в) доход;
 - г) расход;
 - д) обязательство.
2. Если обязательства учитываются по стоимости будущих чистых оттоков денежных средств, которые потребуются для погашения обязательства при «нормальном ходе дел», то это...
- а) восстановительная стоимость;
 - б) фактическая стоимость;
 - в) дисконтированная стоимость;
 - г) возможная цена продажи.
3. Условное обязательство – это...
- а) возможное обязательство, возникающее из прошлых событий, наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не полностью находятся под контролем компании;
 - б) текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не может быть признано в силу определенных причин;
 - в) оба ответа – а) и б) – правильные;
 - г) оба ответа – а) и б) – неправильные.
4. Оценочные обязательства – это...
- а) обязательства, точная сумма которых не может быть определена до наступления определенной даты;
 - б) возможное обязательство, возникающее из прошлых событий, наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не полностью находятся под контролем компании;
 - в) оба ответа – а) и б) – правильные;
 - г) оба ответа – а) и б) – неправильные.

5. *Резерв по обязательству должен признаваться, когда:*
 - а) компания имеет текущее обязательство (юридическое или традиционное) в результате прошлых событий;
 - б) существует вероятность, что выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательств;
 - в) может быть сделана надежная оценка суммы обязательств;
 - г) ответы а), б), в) правильные;
 - д) ответы а), б), в) неправильные.
6. *Резервы по обязательствам должны пересматриваться:*
 - а) на каждую отчетную дату;
 - б) только через 3 года;
 - в) не должны пересматриваться.
7. *Резерв по обязательству должен восстанавливаться:*
 - а) если более нет вероятности того, что выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательств;
 - б) не должен восстанавливаться в течение 3 лет;
 - в) не должен восстанавливаться.
8. *Обязательство признается в учете, если:*
 - I. а) существует вероятность получения или утраты экономической выгоды;
 - б) стоимость объекта может быть надежно измерена.
 - II. а) существует вероятность получения экономической выгоды;
 - б) стоимость объекта может быть надежно измерена.
 - III. а) существует вероятность утраты экономической выгоды;
 - б) стоимость объекта может быть надежно измерена.

К теме 6

1. *Направление средств в резервные фонды в соответствии с МСФО рассматривается как:*
 - а) движение нераспределенной прибыли;
 - б) как статья расходов.
2. *Как отразится на величине капитала переоценка основных средств в сторону увеличения:*
 - а) увеличивает капитал;
 - б) уменьшает капитал;
 - в) не влияет на капитал.
3. *Снижение стоимости актива, который подвергался переоценке, отражается как:*
 - а) доход;
 - б) расход;
 - в) уменьшение образованного резерва;
 - г) не отражается.
4. *Дополнительный оплаченный капитал отражает:*
 - а) превышение стоимости выпуска акций над номинальной стоимостью;
 - б) превышение переоцененной стоимости инвестиций и основных средств над их первоначальной стоимостью;
 - в) величину взносов акционеров.
5. *Дополнительный неоплаченный капитал отражает:*
 - а) превышение стоимости выпуска акций над номинальной стоимостью;
 - б) превышение переоцененной стоимости инвестиций и основных средств над их первоначальной стоимостью;
 - в) величину взносов акционеров.
6. *Дополнительный оплаченный капитал:*
 - а) подлежит распределению акционерам в виде дивидендов;
 - б) не подлежит распределению акционерам в виде дивидендов.
7. *Акционерный капитал отражает:*
 - а) превышение стоимости выпуска акций над номинальной стоимостью;
 - б) превышение переоцененной стоимости инвестиций и основных средств над их первоначальной стоимостью;
 - в) величину взносов акционеров.

8. *Базовая прибыль на акцию определяется как:*
- отношение чистой прибыли компании к количеству обыкновенных акций в обращении;
 - отношение чистой прибыли компании к количеству обыкновенных акций в обращении с учетом корректировок с разводящим эффектом.

К теме 7

- В соответствии с МСФО обмен товаров и услуг на товары и услуги аналогичного свойства:*
 - рассматривается в качестве сделки, приносящей доход;
 - не рассматривается в качестве сделки, приносящей доход.
- Затраты на исследования и разработки списываются в соответствии с МСФО как расходы периода:*
 - да;
 - нет.
- Затраты по займам, привлеченным для приобретения запасов, в соответствии с МСФО:*
 - капитализируются в стоимости запасов;
 - признаются расходами периода, к которому они относятся;
 - ответы а) и б) правильные.
- В соответствии с принципом начисления отражение доходов должно производиться:*
 - при получении денежных средств;
 - когда доходы заработаны;
 - в конце месяца;
 - в течение периода, когда был получен налог на прибыль.
- Учет доходов и расходов в момент их возникновения (а не в момент реального получения или выплаты денег) и отражение их в финансовой отчетности того периода, к которому они относятся, соответствует по МСФО:*
 - принципу непрерывности деятельности;
 - принципу уместности;
 - принципу начисления;
 - принципу надежности.
- Приведите пример ситуации, когда расходы не могут быть признаны в финансовой отчетности.*
- По МСФО результаты деятельности предприятия признаются:*
 - по мере поступления денежных средств;
 - по мере выплаты денежных средств;
 - по факту совершения независимо от момента поступления или выплаты денежных средств.
- Валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности – это...*
 - актив;
 - прибыль;
 - выручка.

К теме 8

- События (как благоприятные, так и неблагоприятные), которые происходят между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности, – это...*
 - условные события;
 - условные обязательства;
 - условные активы;
 - события после отчетной даты.
- Информацию по сегментам по МСФО должны представлять:*
 - компании, участниками которых являются иностранные организации;
 - ассоциированные компании;
 - совместные и дочерние компании;
 - компании, ценные бумаги которых свободно обращаются на рынке ценных бумаг.
- Начисленные налоги отражаются в соответствии с МСФО по статье:*
 - себестоимость реализованной продукции;
 - расходы на продажу;
 - общие и административные расходы;
 - затраты на финансирование.

4. *В соответствии с МСФО контролем над компанией и ее хозяйственной деятельностью и финансово-экономическими решениями признается:*
 - а) владение 25% акций компании;
 - б) владение более 25% акций компании;
 - в) владение 50% акций компании;
 - г) владение более 50% акций компании.
5. *Разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, исчезающие по прошествии определенного периода, – это различия:*
 - а) постоянные;
 - б) переменные;
 - в) временные.
6. *Начисленные налоги отражаются в соответствии с МСФО по статье:*
 - а) себестоимость реализованной продукции;
 - б) расходы на продажу;
 - в) общие и административные расходы;
 - г) затраты на финансирование.
7. *В соответствии с МСФО финансовый инструмент – это...*
 - а) любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой;
 - б) любой договор, в результате которого одновременно у одной компании возникают финансовый актив и финансовое обязательство или долевой инструмент;
 - в) в МСФО нет такого понятия.
8. *К финансовым активам относят:*
 - а) материальные активы (основные средства, запасы);
 - б) нематериальные активы;
 - в) денежные средства.

К теме 9

1. *Периодический подход, при котором информацию, сформированную по российской системе бухгалтерского учета, анализируют и вносят изменения для приведения в соответствие с принципами МСФО – это...*
 - а) трансформация;
 - б) конверсия;
 - в) реклассификация.
2. *Параллельное формирование бухгалтерских данных в двух системах финансовой отчетности – в МСФО и РСБУ – это...*
 - а) трансформация;
 - б) конверсия;
 - в) реклассификация.
3. *Какие типы корректировочных проводок можно выделить в процедуре трансформации?*
 - а) корректировочные проводки, относящиеся к отчетному периоду, необходимы для отражения несоответствий осуществленных компанией хозяйственных операций отчетного периода применительно к МСФО;
 - б) корректировочные проводки, относящиеся к прошлому периоду, необходимы для отражения несоответствий в отражении операций, относящихся к прошлым периодам применительно к МСФО;
 - в) ответы а) и б) неправильные;
 - г) ответы а) и б) правильные.
4. *Международные стандарты финансовой отчетности:*
 - а) устанавливают единый план счетов для всех организаций;
 - б) не устанавливают единый план счетов для всех организаций.

5. *Какие виды трансформации можно выделить?*
- а) полная трансформация;
 - б) полная трансформация с учетом гиперинфляции;
 - в) полная трансформация с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту;
 - г) ответы а), б), в) правильные;
 - д) ответы а), б), в) неправильные.
6. *При каком способе перевода отчетности в формат МСФО минимизируется погрешность?*
- а) трансформация;
 - б) конверсия.
7. *При каком способе перевода отчетности в формат МСФО требуется значительное изменение организационной структуры компании?*
- а) трансформация;
 - б) конверсия.
8. *При полной конверсии:*
- а) компании будут иметь возможность предоставлять полный пакет финансовой отчетности, предусмотренный как российскими ПБУ, так и МСФО;
 - б) для предоставления всей необходимой информации по МСФО учетные зоны, неохваченные методом параллельного учета, необходимо будет корректировать с учетом требований МСФО.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Учебная дисциплина «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» необходима для формирования у студентов знания и умения по составлению финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов.

Контрольная работа по дисциплине «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» предназначена для закрепления теоретических знаний и формирования практических навыков по составлению финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

Для достижения этой цели необходимо решить следующие задачи:

- проанализировать положения основных стандартов и порядок их применения;
- сравнить международные стандарты финансовой отчетности с соответствующими российскими правилами и стандартами, а также с действующими системами учета и отчетности в других странах;
- изучить особенности признания, оценки и раскрытия информации по отдельным объектам учета в соответствии с международными стандартами;
- применить знания международных стандартов в решении конкретных практических ситуаций.

Контрольная работа, содержащая теоретическое исследование и практическое решение задач, способствует усвоению учебного материала и самообучению студентов.

Обучающийся обязан самостоятельно выполнить все задания контрольной работы. При затруднении в освоении курса и выполнении контрольной работы следует обращаться к преподавателям кафедры бухгалтерского учета за консультацией.

2. ИНСТРУКЦИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Методика выполнения контрольной работы. Контрольная работа по дисциплине «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» состоит из трех заданий.

Задание 1. Сравнение основных положений международных и национальных стандартов учета и финансовой отчетности.

Задание 2. Подготовка финансовых отчетов предприятия.

Задание 3. Решение практической и ситуационной задач.

Требования к объему, содержанию и этапам выполнения каждого задания контрольной работы. **Задание 1** предполагает проведение студентом самостоятельного сравнительного анализа основных положений и правил международных и национальных стандартов учета и финансовой отчетности по теме, определенной в соответствии с вариантом контрольной работы.

Сравнительный анализ стандартов следует проводить по следующим основным направлениям (учитывая при этом специфику области сравнения):

- предназначение;
- сфера действия;
- ключевые определения;
- классификация;
- принципы учета;
- критерии признания основных элементов;
- оценка;
- допустимые способы учета;
- раскрытие информации в финансовой отчетности.

По итогам проведенного сравнения необходимо:

- 1) выделить общие черты и основные различия анализируемых национальных и международных стандартов учета и финансовой отчетности;
- 2) сделать аргументированный вывод об их соответствии (несоответствии);
- 3) подготовить рекомендации о дальнейших направлениях реформирования российского учета в сравниваемой области.

Рекомендованный объем ответа – 3–7 страниц.

Для получения ответа, соответствующего требованиям, и оптимизации процесса выполнения контрольного задания, необходимо придерживаться следующей последовательности работы.

Этап 1. Изучение международного стандарта финансовой отчетности в соответствии с вариантом контрольной работы.

Этап 2. Изучение национального стандарта (Положения по бухгалтерскому учету), являющегося аналогом (прямым или косвенным) соответствующего международного стандарта.

Этап 3. Формулирование основных направлений и критериев для сравнения, с учетом специфики сравниваемой области.

Этап 4. Краткое описание основных характеристик анализируемых стандартов, необходимых для анализа.

Этап 5. Выявление основных расхождений и общих черт сравниваемых стандартов учета и финансовой отчетности.

Этап 6. Подготовка аргументированного заключения и рекомендаций по итогам проведенного сравнительного анализа.

Задание 2 предполагает самостоятельную подготовку финансовых отчетов (бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках) в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности на основе информации об основных элементах финансовой отчетности предприятия ОАО «Сибтекстиль», основной деятельностью которого является производство текстильных изделий.

При выполнении этого задания студенты должны проявить собственное профессиональное суждение и знание международных стандартов, а именно:

- состав, структуру, содержания и форму основных финансовых отчетов;
- критерии признания (непризнания) отдельных объектов учета;
- классификацию и группировку элементов финансовой отчетности;
- особенности раскрытия информации в финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Для получения результата, соответствующего требованиям, при выполнении задания 2 следует придерживаться следующей последовательности действий.

Этап 1. Изучение международных стандартов финансовой отчетности, знание которых необходимо для решения задания.

Этап 2. Группировка основных элементов финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

Этап 3. Разработка оптимальных для данного предприятия форм Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках.

Этап 4. Заполнение форм Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках.

Этап 5. Контроль правильности выполнения задания через взаимоувязку показателей Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках.

Задание 3 заключается в решении одной практической задачи и одного ситуационного задания своего варианта.

При решении практической задачи по одной из тем дисциплины, используя знание международных стандартов финансовой отчетности, необходимо:

- обосновать выбранный механизм решения задачи;
- дать его краткое описание;
- привести необходимые формулы;
- произвести арифметические расчеты;
- сделать вывод.

При решении ситуационного задания, учитывая требования соответствующих международных стандартов финансовой отчетности и собственное профессиональное суждение, необходимо:

- продемонстрировать логику рассуждений;
- изложить алгоритм решения практической ситуации;
- дать теоретическое обоснование решения;
- сделать вывод и сформулировать основные факторы, наличие которых подтверждает правильность рассуждений;
- дать рекомендации по раскрытию результатов ситуации в финансовой отчетности.

Для получения решений, соответствующих требованиям, и оптимизации процесса выполнения задания 3 необходимо придерживаться следующих этапов работы.

Этап 1. Изучение международных стандартов финансовой отчетности, знание которых необходимо для решения задания.

Этап 2. Анализ способов учета, предлагаемых международными стандартами.

Этап 3. Выбор механизма решения задания и проведение необходимых расчетов.

Этап 4. Подготовка вывода, а в случае необходимости – рекомендаций по итогам проведенного исследования.

Конечная цель, которую должен достигнуть обучающийся при выполнении контрольной работы. Выполнение контрольной работы должно помочь студентам:

1. Закрепить теоретические знания:

- состава и содержания международных стандартов финансовой отчетности;
- цели и принципов подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами;
- порядка и методики применения основных положений международных стандартов финансовой отчетности;
- состава и структуры финансовых отчетов в соответствии с международными стандартами;
- отличий международных стандартов финансовой отчетности от национальных стандартов России и других стран.

2. Получить практические навыки и проявить способности:

- ориентироваться в правилах применения важнейших теоретических положений и принципов международных стандартов на практике;
- проследить взаимосвязь принципов подготовки и представления финансовой отчетности, обосновывать их использование в различных случаях;
- сравнивать основные положения международных и российских стандартов финансовой отчетности;
- использовать на примере конкретных практических ситуаций собственное профессиональное суждение;
- самостоятельно работать с международными стандартами для целей составления отчетности.

Требования к правилам оформления текста контрольной работы. При рукописном варианте текст работы пишется на одной стороне листа белой бумаги формата А4 (210 × 297 мм), при этом величина букв должна быть не менее 4 мм. При наборе на компьютере текст печатается в текстовом редакторе Word стандартным шрифтом Times New Roman, размер шрифта 12, межстрочный интервал – одинарный.

Готовый вариант контрольной работы представляется в прошитом виде. Страницы контрольной работы нумеруются арабскими цифрами в правом верхнем углу без точки в конце. Отсчет нумерации страниц контрольной работы начинается с титульного листа, при этом номер 1 страницы на титульном листе не печатается. Нумерация работы заканчивается на последнем листе списка литературы, на котором автором работы ставится дата написания работы и подпись без расшифровки фамилии.

Все линии, цифры, буквы и знаки контрольной работы должны быть черными по цвету.

Каждая страница контрольной работы оформляется со следующими полями: верхнее – 20 мм; нижнее – 20 мм; правое – 10 мм; левое – 30 мм.

Вписывать в текст работы отдельные слова, формулы, условные знаки допускается чернилами, тушью, пастой черного цвета, при этом плотность вписанного текста должна быть приближена к плотности основного текста.

Опечатки, описки и графические неточности, обнаруженные в процессе написания и проверки работы, допускается исправлять подчисткой или закрашиванием белой краской и нанесением на том же месте исправленного текста (графиков) машинописным или рукописным способами. Работа с большим количеством исправленных опечаток (более 10% от общего количества листов) или оформленная небрежно (мятые листы, посторонние помарки, грязь, разводы на листах бумаги) не принимается и не допускается к защите.

Список используемых источников и литературы должен начинаться с новой страницы.

Правила выбора варианта контрольной работы. Контрольная работа выполняется по десяти вариантам. Номер варианта соответствует последней цифре номера зачетной книжки (вариант 10 соответствует цифре «0»).

Контрольная работа, выполненная не по своему варианту, к защите не допускается. Работы, на титульном листе которых не указан номер варианта, не проверяются.

Правила установления критериев оценки правильности выполнения контрольной работы.

Для оценки результатов контрольной работы вводится 100-балльная оценочная шкала, которая на заключительном этапе проверки переводится в шкалу «зачтено» или «не зачтено» следующим образом:

Не зачтено 0–55 баллов

Зачтено Свыше 55 баллов

Распределение баллов по заданиям отдельного варианта для итогового контроля производится следующим образом:

Задание 1 40 баллов

Задание 2 25 баллов

Задание 3 35 баллов

Шкала распределения для оценки ответа на вопросы задания:

	Задание 1	Задание 2	Задание 3
Определение основных элементов и ключевых понятий	6		
Знание международных стандартов	7	5	5
Обоснованность механизма решения ситуации (задачи)	9		10
Теоретическая обоснованность итогового ответа			4
Профессиональное суждение студента	7	5	7
Развернутый ответ на задание	6		3
Форма итогового документа	5	6	1
Выводы и рекомендации	9		5
Итого:	40	25	35

При оценке каждого задания контрольной работы учитываются логика рассуждения, полнота и аргументированность ответа, наличие и обоснованность собственной точки зрения. Включение в текст ответа информации, которая не относится к раскрываемой теме, снижает общую оценку работы.

3. СТРУКТУРА КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Контрольная работа по учетной дисциплине «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» должна содержать: титульный лист, план, основную часть, список литературы. Каждый раздел контрольной работы должен начинаться с новой страницы.

Титульный лист. Титульный лист является первым листом контрольной работы и оформляется в соответствии с требованиями внутреннего стандарта НГУЭУ.

Типовая форма титульного листа контрольной работы

Федеральное агентство по образованию Новосибирский государственный университет экономики и управления Кафедра бухгалтерского учета						
Учебная дисциплина: _____						
Номер варианта контрольной работы: _____						
Номер группы: _____						
Наименование специальности: _____						
Ф.И.О. студента и номер его зачетной книжки: _____						
Дата регистрации представительство: «___» _____ 200__ г.						
Дата регистрации институтом: «___» _____ 200__ г.						
Дата регистрации кафедрой: «___» _____ 200__ г.						
Проверил: _____ (фамилия, имя, отчество)						
Оценочное заключение						
	Задание 1	Задание 2	Задание 3	Итого баллов по 100-балльной шкале	Заключение («зачтено» или «не зачтено»)	Подпись преподавателя
Кол-во баллов						

Введение и требования к его содержанию. Во введении, объемом не менее 1 страницы, должны быть приведены цели и задачи работы, источники информации, показана актуальность и значение работы.

План контрольной работы и требования к его содержанию. План контрольной работы должен содержать наименование всех разделов и пунктов (включая введение и список литературы), с указанием номеров страниц, с которых начинаются эти элементы.

Основная часть контрольной работы и особенности ее изложения. В основной части контрольной работы должны быть представлены расчеты, решения и развернутые ответы на все задания своего варианта. В этой части контрольной работы должно быть продемонстрировано знание международных стандартов финансовой отчетности, умение сравнить их текст с положениями национальных стандартов бухгалтерского учета, выявить общие черты и отличия, применить собственное профессиональное суждение, основанное на знаниях международных стандартов, для решения практических ситуаций и задач.

Список литературы и требования к его оформлению. Список литературы должен содержать перечень источников (нормативных и литературных), изученных и использованных автором в ходе выполнения контрольной работы.

Список литературы необходимо расположить в алфавитном порядке по фамилии авторов или заглавий произведений. Оформление списка литературы следует производить в соответствии с требованиями ГОСТа.

4. СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНОЙ ЧАСТИ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Задание 1

Проведите сравнительный анализ основных положений международных стандартов финансовой отчетности с их российским аналогами. Определите общие черты и основные различия. Сделайте вывод о соответствии (несоответствии) анализируемых национальных и международных стандартов финансовой отчетности. В случае необходимости подготовьте рекомендации о дальнейших направлениях реформирования российского учета в сравниваемой области.

Результаты сравнения представьте в таблице.

Основные положения	МСФО №	ПБУ №	Комментарии

Распределение тем для задания 1 по вариантам

Вариант	МСФО	ПБУ
1	МСФО 2 «Запасы»	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
2	МСФО 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
3	МСФО 38 «Нематериальные активы»	ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»
4	МСФО 14 «Сегментная отчетность»	ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»
5	МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах»
6	МСФО 23 «Затраты по займам»	ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»
7	МСФО 12 «Налоги на прибыль»	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»
8	МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи»	ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»
9	МСФО 11 «Договоры подряда на капитальное строительство»	ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов)»
10	МСФО 10 «Условные события и события, происшедшие после отчетной даты»	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»

Задание 2

Используя изложенную ниже информацию, составьте бухгалтерский баланс, отчет о прибыли и убытках ОАО «Сибтекстиль». Основной деятельностью ОАО «Сибтекстиль» является производство текстильных изделий. Место регистрации – Россия, г.Новосибирск. Адрес – 630049, г.Новосибирск, пер.Нахимова, 12.

Данные для отчетности ОАО «Сибтекстиль» за 20XX г. (руб.):

Показатели	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4	Вариант 5
Выручка от реализации	500,000	610,000	420,000	315,000	95,000
Себестоимость реализованной продукции	100,000	130,000	165,000	85,000	35,000
Общие и административные расходы	250,000	210,000	235,000	145,000	40,000
Налог на прибыль	29,000	41,000	13,000	22,000	0,000
Износ основных средств	20,000	15,000	13,000	40,000	10,000
Расходы денежных средств на приобретение земли	25,000	56,000	63,000	42,000	35,000
Поступление денежных средств от продажи земли	70,000	78,000	69,000	80,000	48,000
Счета к получению	30,000	49,000	22,000	56,000	10,000
Денежные средства	25,000	55,000	55,000	23,000	41,000
Товарно-материальные запасы	50,000	10,000	22,000	50,000	15,000
Краткосрочные ценные бумаги	60,000	43,000	0,000	38,000	7,000
Основные средства	167,000	104,000	70,000	74,000	50,000
Собственный капитал	148,500	95,000	130,000	50,000	35,000
Расходы будущих периодов	20,000	145,000	85,000	45,000	0,000
Кредиторская задолженность	17,500	45,000	98,000	95,000	45,000

Показатели	Вариант 6	Вариант 7	Вариант 8	Вариант 9	Вариант 10
Выручка от реализации	1 890,000	980,000	2 100,000	340,000	450,000
Себестоимость реализованной продукции	530,000	460,000	1 050,000	170,000	210,000
Общие и административные расходы	430,000	280,000	750,000	160,000	160,000
Налог на прибыль	88,000	36,000	130,000	8,000	14,000
Износ основных средств	150,000	70,000	120,000	10,000	5,000
Расходы денежных средств на приобретение земли	80,000	153,000	45,000	10,000	64,000
Поступление денежных средств от продажи земли	130,000	195,000	110,000	50,000	88,000
Счета к получению	390,000	80,000	290,000	60,000	95,000
Денежные средства	170,000	56,000	126,000	5,000	9,000
Товарно-материальные запасы	280,000	49,000	104,000	39,000	35,000
Краткосрочные ценные бумаги	260,000	87,000	95,000	40,000	12,000
Основные средства	307,000	195,000	480,000	140,000	110,000
Собственный капитал	210,000	95,000	340,000	45,000	90,000
Расходы будущих периодов	165,000	70,000	20,000	0,000	46,000
Кредиторская задолженность	320,000	126,000	420,000	187,000	122,000

Задание 3

Вариант 1

Практическая задача

Определите величину остатков товарно-материальных запасов (ТМЗ), которую следует отразить в бухгалтерском балансе на 31.12.200X г., учитывая следующую информацию.

В результате инвентаризации, проведенной 31 декабря 200X г., предприятие выявило, что на складе хранится ТМЗ на сумму 115,000 руб. Кроме того, известно что:

- 31.12.200X г. ТМЗ на общую сумму 9,500 руб. были переданы на комиссию. Ни одно наименование из данных ТМЗ еще не продано;
- 30.12.200X г. покупатели произвели оплату и сообщили, что заберут товары 31.12.2002 г. Однако в связи со штормовой ситуацией на дорогах водитель смог забрать товары только 02.01.20X1 г. Предприятие оценило эти товары на сумму в 13,000 руб.;
- предприятие оплатило по счету-фактуре 29.12.200X г. за покупку новых товаров на общую сумму 26,000 руб. Водитель, которого предприятие направило за этими товарами 31.12.2000 г., в связи со штормовой ситуацией не смог вернуться с товаром в тот же день.

Ситуационное задание

Компания специализируется на разработке и производстве эксклюзивных велосипедов. В течение текущего года было произведено и реализовано 110 велосипедов. В процессе дополнительных испытаний велосипеда был обнаружен серьезный дефект в рулевом механизме. Все 110 клиентов были уведомлены в письменном виде о наличии дефекта и о том, что их просят привести свои велосипеды для исправления выявленного дефекта бесплатно. Все клиенты высказались в пользу такого решения, как единственно приемлемого для них. Оценочная стоимость решения данного вопроса составит 200,000 руб.

Каким образом данный факт следует отразить в финансовой отчетности компании?

Вариант 2

Практическая задача

Определите себестоимость реализованного товара и величину остатков в стоимостном выражении при использовании методов ФИФО, ЛИФО, средневзвешенной стоимости.

Компания в 200X г. приобретала товар для реализации со следующей периодичностью:

Дата приобретения	Количество, шт.	Цена за шт.
10 января	700	8,00
13 марта	1900	8,50
29 июня	3500	8,25
1 октября	2100	8,30
Итого:		

На 31.12.200X г. в наличие компании осталось 1200 единиц товара.

Ситуационное задание

Определите, нужно ли создавать резерв и, если да, то как будете оценивать сумму. Обоснуйте ответ. Если требуется раскрытие, укажите, какая информация должна содержаться в примечаниях к финансовой отчетности.

Компания подготовила новую модель автомобиля за два месяца до даты представления отчета. На новую модель предоставляется гарантия на период 12 месяцев. К дате представления отчетности никаких претензий по модели не было получено.

Вариант 3

Практическая задача

Запасы компании на конец периода включают следующие четыре вида товаров:

Вид товаров	Фактическая себестоимость (\$)	Чистая стоимость реализации (\$)
А	2,000	1,900
Б	5,000	5,100
В	4,400	4,550
Г	3,200	2,990
Итого:	14,600	14,540

Определите наименьшую стоимость из двух: фактической себестоимости и чистой стоимости реализации:

- 1) по каждому виду;
- 2) по группе.

Ситуационное задание

В отношении следующей ситуации определите, какой тип аренды («операционная» или «финансовая») имеет место. Объясните свой ответ.

Компания арендует оборудование сроком на 4 года. Ежемесячные арендные платежи составят \$40,000. По окончании 4 лет оборудование будет возвращено арендодателю, если компания не уплатит выкупную стоимость \$20,000. В этом случае право собственности перейдет к арендатору. Ожидаемый срок полезного использования оборудования – 8 лет.

Вариант 4

Практическая задача

Рассчитайте соответствующую учетную стоимость запасов по каждому виду товаров и по группе в целом.

Виды товаров	Количество единиц	Фактическая себестоимость (\$)	Чистая стоимость реализации (\$)
А	100	5	8
Б	425	8	12
В	350	6	8
Г	550	7	8
Д	600	3	3

Ситуационное задание

Определите, является ли следующая операция прекращаемой деятельностью. Поясните свой ответ.

У компании имеется 4 сегмента: детская одежда, спортивная одежда, игрушки, спортивная обувь. Руководство решило закрыть одно из дочерних предприятий, включенных в сегмент игрушек. предприятие продает игрушки по всему миру и является прибыльной компанией.

Вариант 5

Практическая задача

Предприятие приобрело производственное оборудование на сумму \$25,000. При этом были понесены следующие дополнительные затраты: доставка – \$1,800, установка – \$2,450, общие административные расходы, не связанные с приведением оборудования в рабочее состояние – \$300.

Период установки и монтажа занял 3 месяца, а дополнительные \$2,100 были израсходованы на работы по вводу в эксплуатацию данного оборудования.

Расчетный срок полезной службы оборудования составляет 14 лет, а его ликвидационная стоимость – \$1,800, расчетная стоимость демонтажа оборудования составляет \$1,250.

Определите первоначальную и амортизируемую стоимость производственного оборудования. Рассчитайте сумму начисленного износа за первый год работы при использовании линейного способа и способа удвоенного уменьшающегося остатка.

Ситуационное задание

Определите, является ли следующая операция прекращаемой деятельностью. Поясните свой ответ.

Руководство компании решило закрыть одно из семи предприятий в Северной Америке, поскольку производить продукцию в Юго-Восточной Азии дешевле. Предприятия включены в сегмент одежды вместе с предприятиями в Северной Америке, Юго-Восточной Азии и Восточной Европе. Руководство уже официально составило план и сообщило сотрудникам о своем решении.

Вариант 6

Практическая задача

Компания приобрела грузовой автомобиль, который уже использовался в работе на другом предприятии, за \$45,000. Прежде чем использовать автомобиль, необходимо было заменить шины (цена \$1,800), произвести регулировку и ремонт мотора (стоимость \$2,800) и заправить топливом на сумму \$150. Предполагается, что автомобиль будет использоваться в течение 7 лет, ликвидационная стоимость в конце срока полезного использования составит \$3,000.

Определите первоначальную и амортизируемую стоимость автомобиля. Рассчитайте сумму начисленного износа за второй год работы при использовании линейного способа и способа удвоенного уменьшающегося остатка.

Ситуационное задание

Определите, является ли следующая операция прекращаемой деятельностью. Поясните свой ответ.

Руководство компании на семи заседаниях обсуждало необходимость или ее отсутствие ликвидировать один из своих сегментов (спортивная обувь). Компания не может прийти к окончательному решению о том, продолжать ли деятельность компании в этом сегменте. Однако на последнем заседании было решено ликвидировать, по крайней мере, некоторые из предприятий в сегменте спортивной одежды в текущем году. В следующем году, вероятно, будут ликвидированы еще несколько предприятий этого сегмента.

Вариант 7

Практическая задача

Компания приобрела легковой автомобиль за \$20,000 в декабре 20X1 г. Предполагается, что легковой автомобиль проработает 5 лет, величина пробега составит 200,000 миль, в конце срока полезного использования легковой автомобиль будет иметь ликвидационную стоимость \$4,000. В течение 20X2 г. пробег легкового автомобиля составил 48,000 миль. Финансовый год компании заканчивается 31 декабря.

Рассчитайте величину начисленного износа в 20X2 г., используя линейный метод, метод по сумме изделий (производственный) и метод удвоенного уменьшающегося остатка.

Ситуационное задание

Определите, нужно ли создавать резерв и, если да, то как будете оценивать сумму. Обоснуйте ответ. Если требуется раскрытие, укажите, какая информация должна содержаться в примечаниях к финансовой отчетности.

В течение трех месяцев на предприятии проводилась выездная налоговая проверка, в ходе которой были выявлены некоторые нарушения порядка и сроков уплаты налогов. За несколько дней до представления финансовой отчетности компания получила акт налоговой проверки, в котором сумма штрафа и недоимки по налогам определена в размере \$200,000. Компания готова признать часть нарушений и уплатить соответствующую сумму налогов, но по некоторым вопросам готова отстаивать свою позицию в суде. Признанная сумма налогов, пени и штрафов – \$95,000.

Вариант 8

Практическая задача

30 сентября 20X2 г. компания обменяла старое оборудование с доплатой в размере \$8,000 на новое аналогичное оборудование. Старое оборудование было приобретено 1 января 20X0 г. за \$28,000. Оценочный срок полезного использования оборудования был 5 лет. Ликвидационная стоимость – \$4,000. Справедливая стоимость старого оборудования по состоянию на 30 сентября 20X2 г. составила \$12,000.

Отразите результат от выбытия старого оборудования, при условии, что компания использует линейный метод начисления амортизации. Определите себестоимость нового оборудования.

Ситуационное задание

Определите, требуется ли корректировка финансовых отчетов или дополнительное раскрытие финансовой информации, учитывая следующую информацию.

Против компании, производящей пассажирские автобусы, было возбуждено несколько исков, на конец отчетного периода все еще находящихся на рассмотрении суда. В большинстве исков указано на то, что дефект конструкции одной из моделей автобусов является причиной серьезных аварий. Компания – производитель автобусов не признает существования нарушений конструкции и намерена активно защищаться.

После окончания финансового года состоялось заседание совета директоров, на котором было высказано предложение урегулировать претензию вне суда. Хотя компания уверена, что выиграет дело в суде, но подобное решение проблемы будет стоить ей менее половины судебных издержек, которые она понесет, если будет защищаться в суде. Поэтому предложение было единогласно принято на совете.

Вариант 9

Практическая задача

Компания «А» приобрела компанию «В» за \$800,000. Стоимость чистых активов компании «В» (по данным ее бухгалтерских регистров) – \$650,000. Рыночная стоимость чистых активов купленной компании (которая может быть оценена после самой покупки) составляет \$750,000.

Определите, какую величину деловой репутации компания «А» отразит в финансовой отчетности.

Ситуационное задание

Определите, требуется ли корректировка финансовых отчетов или дополнительное раскрытие финансовой информации, учитывая следующую информацию.

На компанию – производителя рыбных консервов оказывается серьезное давление со стороны средств массовой информации с целью заставить ее прекратить производство консервов из мяса особого вида тунца, поскольку при отлове этого вида тунца часто гибнут дельфины. Несмотря на возрастающее общественное давление, руководство компании намерено продолжить производить этот популярный тип консервов.

После завершения отчетного периода правительство штата, в котором находится компания, издает подзаконный акт, который вступает в силу с момента публикации и требует, чтобы все компании платили 80% налога на прибыль с выручки от реализации продуктов, содержащих мясо тунца.

Вариант 10

Практическая задача

31 декабря 20X2 г. компания обменяла старое оборудование с доплатой в размере \$8,000 на новое аналогичное оборудование. Старое оборудование было приобретено 1 января 20X1 г. за \$16,000. Оценочный срок полезного использования оборудования был 4 года. Ликвидационная стоимость – \$4,000. Справедливая стоимость старого оборудования по состоянию на 31 декабря 20X2 г. составила \$12,000.

Отразите результат от выбытия старого оборудования. Определите себестоимость нового оборудования.

Ситуационное задание

Определите, требуется ли корректировка финансовых отчетов или дополнительное раскрытие финансовой информации, учитывая следующую информацию.

На компанию – производителя рыбных консервов оказывается серьезное давление со стороны средств массовой информации с целью заставить ее прекратить производство консервов из мяса особого вида тунца, поскольку при отлове этого вида тунца часто гибнут дельфины. Несмотря на возрастающее общественное давление, руководство компании намерено продолжить производить этот популярный тип консервов.

5. ПРОЦЕДУРЫ ОЦЕНКИ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Студенты в установленный срок представляют письменную контрольную работу на кафедру и после ее защиты допускаются к сдаче зачета.

На проверку контрольной работы преподавателю предоставляется 10 (десять) календарных дней. Начало течения срока – дата поступления контрольной работы на кафедру бухгалтерского учета.

Если по итогам проверки первоначальный вариант контрольной работы не был зачтен, студент должен учесть замечания преподавателя и представить контрольную работу повторно.

При сдаче на проверку контрольной работы после доработки следует представить первоначальный вариант, содержащий оценочное заключение и замечания, рекомендации и предложения преподавателя. Срок проверки доработанной контрольной работы – 10 (десять) календарных дней, начиная со дня поступления работы на кафедру бухгалтерского учета.

Сроки предоставления контрольной работы и доработки по выявленным замечаниям определяются в соответствии с утвержденным НГУЭУ графиком учебного процесса.

Результат проверки контрольной работы фиксируется в таблице оценочного заключения на титульном листе.

Текст замечаний, рекомендаций и предложений излагается преподавателем на обратной стороне титульного листа работы. Кроме того, по тексту контрольной работы преподавателем могут быть изложены конкретные замечания и указания на ошибки при выполнении задания.

Сроки и порядок проведения защиты контрольной работы определяются преподавателем.

Содержание

Рабочая программа учебной дисциплины

«Международные стандарты учета и финансовой отчетности»

Раздел 1. Организационно-методический	3
Раздел 2. Содержание дисциплины	4
Раздел 3. Учебно-методическое обеспечение дисциплины	8

Тексты лекций учебной дисциплины

«Международные стандарты учета и финансовой отчетности»

Тема 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности	12
Тема 2. Общие принципы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	18
Тема 3. Состав и структура финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	25
Тема 4. Учет активов и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	31
Тема 5. Учет обязательств и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	37
Тема 6. Учет капитала и раскрытие информации о нем в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	40
Тема 7. Учет доходов и расходов и раскрытие информации о них в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	42
Тема 8. Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами	46
Тема 9. Составление отчетности в соответствии с международными стандартами российскими предприятиями	54
Словарь терминов	59
Материалы тестовой системы	62
Методические указания по выполнению контрольной работы	70

Еприкова Татьяна Юрьевна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
Учебно-методический комплекс

Корректор Г.А.Есева

Подписано в печать 19.06.2008. Печать офсетная. Бумага офсетная.
Формат 60x84/8. Усл. п. л. 10. Доп. тираж 700 экз.

Новосибирский государственный университет экономики и управления
630099, Новосибирск, ул. Каменская, 56