

Учреждение образования
«Брестский государственный технический университет»
Экономический факультет
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

СОГЛАСОВАНО

Заведующий кафедрой
«Бухгалтерского учета, анализа
и аудита»

_____ Н.В.Потапова
« ____ » _____ 2022 г.

СОГЛАСОВАНО

Декан экономического
факультета

_____ В.В.Зазерская
« ____ » _____ 2022 г.

ЭЛЕКТРОННЫЙ УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС
ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ
«МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

для специальности:

1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Составитель: И.В.Приймачук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Учреждения образования «Брестский государственный технический университет»

Рассмотрено и утверждено на заседании Научно-методического совета университета
« ____ » _____ 2022 г., протокол №

Брест, 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА	5
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ	9
ТЕМА 1. МЕЖДУНАРОДНАЯ СТАНДАРТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	9
1.1. Гармонизация стандартов подготовки финансовой отчетности	9
1.2. Краткая характеристика Совета по Международным стандартам финансовой отчетности	9
1.3. Этапы разработки и принятия МСФО	11
1.4. Пользователи финансовой отчетности и их информационные потребности	14
ТЕМА 2. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО	14
2.1. Цели финансовой отчетности	14
2.2. основополагающие допущения и качественные характеристики финансовой отчетности	15
2.3. Элементы финансовой отчетности	17
ТЕМА 3. ТРЕБОВАНИЯ К СОСТАВУ И ПРЕДСТАВЛЕНИЮ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	19
3.1. Краткое содержание IAS 1	19
3.2. Структура отчета о финансовом положении	23
3.3. Отчет о совокупном доходе	24
3.4. Отчет об изменениях в собственном капитале	28
3.5. Примечания к финансовой отчетности по МСФО	31
ТЕМА 4. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ИХ ЭКВИВАЛЕНТОВ	33
ТЕМА 5. ПРИЗНАНИЕ, ОЦЕНКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ЗАПАСОВ ..	40
ТЕМА 6. ПРИЗНАНИЕ, ОЦЕНКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	44
6.1. Сфера применения	44
6.2. Первоначальная оценка основных средств	45
6.3. Последующая оценка основных средств	46
6.4. Переоценка	46
6.5. Амортизация	48
6.6. Убытки от обесценения актива	49
ТЕМА 7. ПРИЗНАНИЕ, ОЦЕНКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	50
7.1. Сущность нематериальных активов	50
7.2. Варианты создания нематериальных активов	51
7.3. Оценка нематериальных активов	52
7.4. Обесценение нематериальных активов	55
ТЕМА 8. ПРИЗНАНИЕ, ОЦЕНКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ	57

8.1. Экономическая сущность	57
8.2. Признание и оценка	58
8.3. Переклассификация	59
8.4. Раскрытие информации	60
ТЕМА 9. ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ	63
9.1. Концепция стандарта	63
ТЕМА 10. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ФИНАНСОВОЙ И ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ	66
10.1. Особенности IFRS 16 «Аренда»	66
ТЕМА 11. ПРИЗНАНИЕ, ОЦЕНКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ РЕЗЕРВОВ, УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И АКТИВОВ	67
11.1. Понятие и классификация.....	68
11.2. Первоначальное признание.....	69
11.3. Особые положения МСФО (IAS) 37.....	71
ТЕМА 12. ПРИЗНАНИЕ, ОЦЕНКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ВЫРУЧКИ.....	75
12.1. Определения	75
12.2. Признание и оценка	76
12.3. Представление информации	80
12.4. Раскрытие информации.....	80
ТЕМА 13. ПРИЗНАНИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ	82
13.1. Определения	82
13.2. Расчёт капитализируемых затрат по займам.....	83
13.3. Период капитализации затрат по займам.....	85
13.4. Раскрытие информации в примечаниях	87
ТЕМА 14. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ИЗМЕНЕНИЯ ЦЕН И ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ.....	87
14.1. Определения	87
14.2. Признание.....	88
ТЕМА 15. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ	90
15.1. Процедура пересчета.....	91
ТЕМА 16. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТАХ	93
16.1. Определения	93
16.2. Виды рисков	94
16.3. Классификация финансовых инструментов	95
16.4. Классификация финансовых обязательств	98
ТЕМА 17. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	105
ТЕМА 18. ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКОВ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПЛАНАМ ПЕНСИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ.....	108
ТЕМА 19. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ.....	110
ТЕМА 20. РАСКРЫТИЕ ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ	113

ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ	118
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №1	118
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №2	119
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №3	123
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №4	126
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №5	127
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №6	129
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №7	130
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №8	131
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №9	133
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №10	133
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №11	135
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №12	137
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №13	138
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №14	138
ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА №15	140
РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ	142
УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА	144

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Место учебной дисциплины. В условиях рыночной экономики постоянно повышаются требования к профессиональным знаниям работников аппарата управления всех уровней. Чтобы управлять процессами производства, обращения и распределения, контролировать наличие, поступление и использование основных средств, производственных запасов, денежных средств, расчетов с поставщиками и покупателями, налоговыми органами и другими юридическими и физическими лицами, производство и реализацию готовой продукции, определять финансовые результаты и оценивать финансовое положение организации, необходима, прежде всего, своевременная и достоверная информация об операциях, происходящих в производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организаций. Преобладающую часть такой информации обеспечивает система бухгалтерского учета. Информация бухгалтерского учета позволяет осуществлять действенный контроль за хозяйственной деятельностью, повышать качество управленческих решений и эффективность работы организаций.

Дисциплина «Международные стандарты финансовой отчетности» является дисциплиной, которая формирует у студентов современное понимание теории, методологии и методики бухгалтерского учета и отчетности, дает всестороннее профессиональное знание предмета и обеспечивает умение вести бухгалтерский учет, составлять и интерпретировать финансовую отчетность в соответствии с общепринятыми международными требованиями.

Целью преподавания учебной дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» является формирование у студентов современного понимания теоретических основ международной стандартизации и гармонизации бухгалтерского учета и отчетности, обеспечение знаниями о системе и содержании международных стандартов финансовой отчетности, их месте, роли и значении в информационном сопровождении принятия управленческих и инновационных решений.

Задачи учебной дисциплины:

- получение знаний о качественных характеристиках и принципах подготовки финансовой отчетности по МСФО;
- получение знаний о критериях признания, видах оценки и порядке отражения в финансовой отчетности отдельных активов, обязательств, элементов капитала и финансовых результатов деятельности организаций;
- формирование навыков ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО;
- овладение навыками составления основных форм финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

В результате изучения учебной дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» формируются следующие компетенции.

Специалист должен быть способен:

- ПК-7. Владеть теоретическими основами и принципами организации бухгалтерского учета, анализа и аудита. Применять законодательные и нормативные правовые акты по вопросам учета, отчетности, анализа и контроля.

– ПК-8. Владеть правилами заполнения и обработки бухгалтерских документов, навыками моделирования аналитической информации в системе двойной записи на счетах и в учетных регистрах с использованием компьютерных технологий.

– ПК-9. Формировать и систематизировать учетно-аналитические и статистические материалы, характеризующие количественные и качественные показатели деятельности организации и ее подразделений в отчетности.

– ПК-23. Осуществлять поиск, систематизацию и анализ информации по перспективам развития бухгалтерского учета, анализа и аудита, инновационным проектам и решениям.

– ПК-24. Определять цели инноваций в области бухгалтерского учета, анализа и аудита и способы их достижения.

– ПК-25. Оценивать конкурентоспособность и экономическую эффективность разрабатываемых инноваций в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. Применять методы анализа эффективности внедрения инноваций.

– ПК-26. Работать с юридической литературой, гражданским, трудовым и бухгалтерским законодательством; анализировать и оценивать собранные данные.

– ПК-27. Осуществлять консультации по вопросам отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций и заполнению форм бухгалтерской отчетности в соответствии с требованием законодательства.

– ПК-28. Осуществлять консультации по вопросам финансового и комплексного анализа хозяйственной деятельности организации.

– ПК-30. Формировать финансовые источники хозяйственной деятельности и осуществлять контроль их использования.

В результате изучения учебной дисциплины студент должен:

знать:

содержание основных МСФО;

методики бухгалтерского учета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов согласно МСФО;

состав обязательных показателей и порядок их раскрытия в промежуточной и годовой финансовой отчетности, взаимосвязку показателей форм финансовой отчетности;

уметь:

применять полученные знания в практике организаций Республики Беларусь;

анализировать влияние применения МСФО на выбор и применение методов бухгалтерского учета;

владеть:

основными приемами и навыками трансформации бухгалтерской отчетности, составляемой белорусскими организациями, в соответствии с положениями МСФО;

анализировать проблемные ситуации для оценок в целях формулирования проблем и нахождения путей их решения.

Связи с другими учебными дисциплинами «Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа», «Бухгалтерский учет в промышленности» и «Профессиональная лексика бухгалтера на английском языке».

Учебная дисциплина «Международные стандарты финансовой отчетности» изучается в 7-м семестре (4 курс) студентами специальности 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит дневной формы получения высшего образования и в 8-м семестре (4 курс) студентами специальности 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит заочной формы получения высшего образования. На изучение учебной дисциплины в

соответствии с учебными планами предусмотрено для дневной формы получения высшего образования - 208 часов, из них всего аудиторных 102 часа (лекции – 50 часа, практические занятия – 50 часов, самостоятельная работа студентов под контролем) и для заочной формы получения высшего образования - 208 часа, из них всего аудиторных 28 часа (лекции – 14 часов, практические занятия – 14 часов). Форма контроля знаний – экзамен (7 семестр и 8 семестр соответственно).

Данный учебно-методический комплекс разработан в соответствии со следующими нормативными документами:

– Положение об учебно-методическом комплексе на уровне высшего образования, утвержденное Постановлением Министерства образования Республики Беларусь от 26.07.2011 № 167;

– Положение об учебно-методическом комплексе по учебной дисциплине Учреждения образования «Брестский государственный технический университет» от 31.01.2019 №12;

– Образовательный стандарт специальности 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит (ОСВО 1-25 01 08-2013);

– учебная программа по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности», утвержденная 14.07.2020, регистрационный № УД-20-1-162/уч.

Структура электронного учебно-методического комплекса по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности»:

1. Теоретический раздел. Он представлен кратким конспектом лекций по данной учебной дисциплине. Темы лекционных занятий соответствуют требованиям учебной программы «Международные стандарты финансовой отчетности».

2. Практический раздел. Он включает задания для работы на практических занятиях.

3. Раздел контроля знаний. Он содержит перечень вопросов для подготовки к зачету по данной учебной дисциплине.

4. Вспомогательный раздел. Он состоит из учебной программы и списка литературы, рекомендуемой студентам.

Материалы электронного учебно-методического комплекса по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности», используемые в работе со студентами, представлены в Google-classroom в корпоративной сети Учреждения образования «Брестский государственный технический университет».

Рекомендации по организации работы с электронным учебно-методическим комплексом по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности».

При работе с электронным учебно-методическим комплексом следует придерживаться следующего плана: изучение теоретического материала, далее – закрепление теоретического материала в ходе выполнения практических заданий, поиска решений тематических задач. Для закрепления изученного материала или для самоконтроля уровня знаний студентами используются предложенные вопросы к экзамену из вспомогательного раздела.

Электронный учебно-методический комплекс направлен на повышение эффективности учебного процесса и организацию целостной системы учебно-предметной

деятельности по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности». Он способствует успешному усвоению студентами учебного материала, дает возможность планировать и осуществлять самостоятельную учебную работу студентам, обеспечивает рациональное распределение учебного времени по темам учебной дисциплины и совершенствование методики проведения занятий.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

Тема 1. Международная стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности

1.1 Гармонизация стандартов подготовки финансовой отчетности

Глобализация мировой экономики потребовала создания международных рынков капитала, основная функция которых состоит в обеспечении свободного движения капитала между компаниями и инвесторами разных стран.

Объективно необходимым инфраструктурным элементом на *международных рынках капитала* является *универсальное средство коммуникации* между участниками рынка - компаниями и инвесторами, в качестве которого традиционно выступает финансовая отчетность.

Финансовую отчетность принято называть *универсальным языком бизнеса*.

Глобализация рынка капитала обуславливает необходимость *сопоставимости* и *одинакового понимания* финансовой отчетности на международном уровне, что вызывает необходимость в *гармонизации стандартов подготовки финансовой отчетности на международном уровне*.

Гармонизация представляет собой процесс *конвергенции (сближения)* методологических подходов, принципов и правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Составным элементом *процесса гармонизации* является стандартизация, т.е. процесс разработки и внедрения *общих унифицированных стандартов* в сфере подготовки финансовой отчетности.

На сегодняшний день процесс *гармонизации стандартов подготовки финансовой отчетности на международном уровне* осуществляется в рамках *независимой международной организации* - Фонд Международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards Foundation / IFRS Foundation), основной целью которого является разработка и внедрение *Международных стандартов финансовой отчетности*.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) - это набор *документов*, регламентирующих составление финансовой отчетности и специально разработанных для применения *на международном уровне*.

Принятая аббревиатура - МСФО / IFRS, *англ.* International Financial Reporting Standards.

Существенным преимуществом МСФО является то, что они позволяют международным рынкам капитала оценивать и сравнивать результаты деятельности различных компаний на сопоставимой основе, что расширяет возможности компаний по привлечению капитала и снижению затрат на финансирование (!).

1.2 Краткая характеристика Совета по Международным стандартам финансовой отчетности

Историческая справка

Первоначально в 1973 году в Лондоне был образован Комитет по Международным стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standards Committee / IASC). В январе 1975 года КМСБУ выпустил первый стандарт финансовой отчетности - *МСФО (IAS) 1 «Раскрытие учетной политики»*.

По мере роста масштабов деятельности КМСБУ с течением времени потребовалось создание более сложных механизмов *финансирования* и *управления* данной организацией. В результате в 2001 году была проведена *реорганизация* КМСБУ. Результатом реформирования КМСБУ стало создание в 2001 году новой организации в форме *Фонда*, т.е. *независимой некоммерческой и неправительственной организации, действующей в общественных интересах*.

На сегодняшний день данный фонд известен как Фонд Международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards Foundation / IFRS Foundation). Фонд МСФО принял на себя все функции КМСБУ. Фонд как *организация* зарегистрирован в США, но всю свою деятельность ведет в Великобритании (штаб-квартира располагается в Лондоне). В июне 2003 года был выпущен первый стандарт после реорганизации с новой аббревиатурой - *МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»*.

Фонд МСФО как *самостоятельная организация* состоит из двух основных структурных подразделений (bodies):

- *Совет по Международным стандартам финансовой отчетности, СМСФО* (International Accounting Standards Board, IASB), который занимается разработкой и утверждением Стандартов (Standards)

- *Комитет по интерпретациям международных стандартов финансовой отчетности, КИМСФО* (IFRS Interpretations Committee, IFRS 1C), который занимается разработкой Интерпретаций (Interpretations), которые впоследствии утверждаются СМСФО

Цели и структура Совета по МСФО

Совет по МСФО (англ. *International Accounting Standards Board, IASB*) - это *независимый* орган Фонда МСФО (IFRS Foundation), который имеет своей целью разработку *в интересах общественности* единого свода высококачественных *международных стандартов финансовой отчетности* (Лондон, Великобритания).

Основная функция Совета по МСФО состоит в разработке и публикации *Стандартов МСФО*, а также в утверждении *Интерпретаций МСФО*

Цели Совета по МСФО (IASB) определяются общими целями Фонда МСФО и содержатся в Конституции Фонда МСФО (IFRS Foundation Constitution):

1. *Разработать в общественных интересах единый комплект высококачественных, понятных и практически применимых глобальных стандартов финансовой отчетности, основанных на четко сформулированных принципах*

2. *Содействовать использованию и неукоснительному применению указанных стандартов*

3. *Способствовать принятию Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) через конвергенцию национальных стандартов бухгалтерского учета и МСФО*

Структура Совета по МСФО:

- А. *Правление*, в состав которого входят 14 членов (Members). 12 из которых работают на постоянной основе и 2 - по совместительству. Члены Правления СМСФО назначаются попечителями Фонда МСФО (Trustees) на срок от 3 до 5 лет с учетом их профессиональных знаний и прошлого опыта

В. *Аппарат*, в состав которого входит технический и административный персонал

Функции Комитета по интерпретациям МСФО

Комитет по интерпретациям МСФО (КИ МСФО) оказывает содействие Совету по МСФО в совершенствовании финансовой отчетности, рассматривая вопросы, по которым существуют разные *интерпретации* в связи с отсутствием четких указаний.

КИ МСФО выпускает Интерпретации, обозначаемые как КИМФО (IFRIC), либо ранее - как ПКИ (SIC) с 2002 года.

Согласно Конституции Фонда МСФО (IFRS Foundation Constitution) КИ МСФО выполняет две основные функции:

1. *Интерпретация (разъяснение) порядка применения действующих МСФО*
2. *Предоставление своевременного руководства на основе Концептуальных основ МСФО по вопросам составления финансовой отчетности, которые прямо не урегулированы в МСФО*

Практическое выполнение указанных выше *функций* предполагает со стороны КИ МСФО выполнение следующих процедур:

■ *разработка и публикация после одобрения СМСФО проектов Интерпретаций для публичного обсуждения, а также рассмотрение полученных комментариев*

1.3 Этапы разработки и принятия МСФО

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО / IFRS) – это *Стандарты и Интерпретации*, принятые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО / IASB) и включающие в себя:

- (a) *Международные стандарты финансовой отчетности (с аббревиатурой IFRS)*
- (b) *Международные стандарты финансовой отчетности (с аббревиатурой IAS)*
- (c) *Интерпретации к стандартам (соответственно, с аббревиатурами SIC и IFRIC)*

Источник: § 7, МСФО (IAS) 1

Наличие двух видов *Стандартов (IFRS vs. IAS)* и *Интерпретаций (IFRIC vs. SIC)* обусловлено историческим развитием системы международных стандартов.

Изначально международные стандарты в области бухгалтерского учета и составления отчетности формировались в рамках такой международной организации, как Комитет по Международным стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standards Committee, IASC), который был образован в 1973 году. КМСБУ выпускал стандарты и интерпретации соответственно с аббревиатурами - IAS и SIC.

В 2001 году КМСБУ был реорганизован в Фонд Международных стандартов финансовой отчетности (Фонд МСФО). В результате было принято решение провести *ребрендинг* стандартов и интерпретаций, которые получили новые аббревиатуры (соответственно, IFRS и IFRIC).

Таким образом, начиная с 2001 года, вновь принятые стандарты и интерпретации выпускаются под новым наименованием. В результате действующая система МСФО включает в себя как *старые стандарты и интерпретации (IASs и SICs)*, так и *новые - IFRSs и IFRICs* (причем, статус старых и новых документов МСФО полностью равнозначен).

В большинстве источников при переводе терминов International Accounting Standard (IAS) и International Financial Reporting Standard (IFRS) используется допущение:

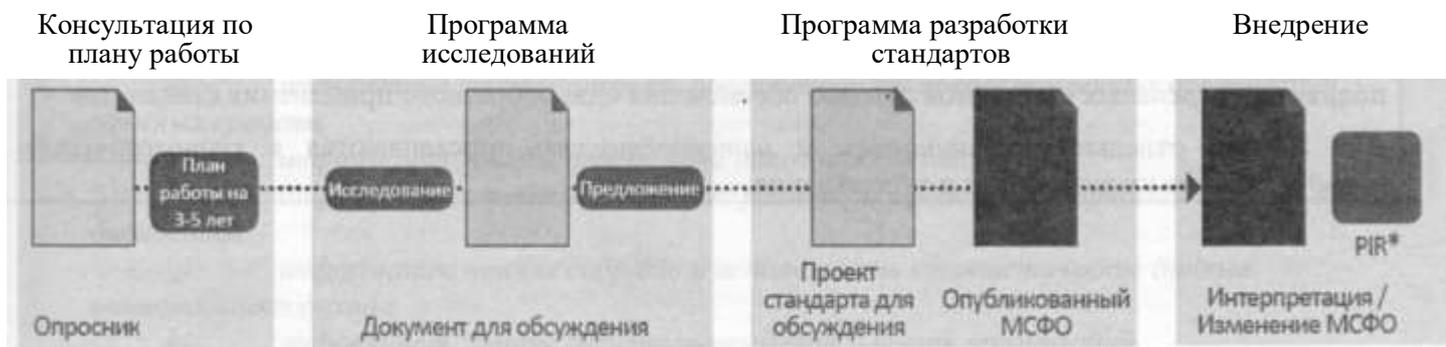
IAS и IFRS = *Международные Стандарты Финансовой Отчетности (МСФО)*

Одинаковый перевод необходим для того, чтобы подчеркнуть, что это одни и те же стандарты, а не два разных вида документов (!). На практике для разграничения обычно используется следующий подход - например: *МСФО (IAS) 1 vs. МСФО (IFRS) 1* с единым переводом на русский язык как *международные стандарты финансовой отчетности*

Согласно Конституции Фонда МСФО процесс разработки и принятия *международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)* представляет собой *открытый международный процесс консультаций ("due process")* с участием заинтересованных лиц, компаний и организаций со всего мира.

В содержательном плане *процесс разработки и принятия МСФО* состоит из шести этапов:

1. *Формулировка рабочей программы (Setting the agenda)*
 2. *Планирование проекта (Planning the project)*
 3. *Разработка и публикация дискуссионного документа (Developing and publishing the Discussion Paper)*
 4. *Разработка и публикация предварительного варианта документа (Developing and publishing the Exposure Draft)*
 5. *Разработка и публикация стандарта (Developing and publishing the Standard)*
 6. *Процедуры после утверждения стандарта (Procedures after an IFRS is issued)*
- В упрощенном виде процесс разработки и принятия МСФО следующий:



* - PIR (Post-Implementation Review), обзор по итогам практического применения МСФО

Структура МСФО

Иерархия МСФО

В содержательном плане в систему МСФО входят следующие документы:

- *Предисловие к МСФО (Preface to IFRS)*
- *Концептуальные основы МСФО (Conceptual Framework)*
- *Стандарты (Standards)*
- *Интерпретации (Interpretations)*

Система МСФО

Предисловие к МСФО (2002 год) - это общий рамочный документ, в котором кратко излагаются *цели и порядок деятельности* Совета по МСФО, а также *область и порядок применения* МСФО.

Концептуальные основы МСФО (1989 год) - это основополагающий концептуальный документ, который определяет основные *подходы, принципы и концепции* подготовки и представления *финансовой отчетности*:

- *цель финансовой отчетности*
- *качественные характеристики полезной финансовой информации*
- *основополагающее допущение*
- *элементы финансовой отчетности, критерии их признания и оценка*
- *концепции капитала и поддержания капитала*

Полное наименование документа - Концептуальные основы подготовки финансовой отчетности (The Conceptual Framework for Financial Reporting), в настоящее время действует *редакция 2010 года*.

Концептуальные основы МСФО не являются *стандартом МСФО* и, как следствие, не устанавливают нормы по конкретным вопросам учета, оценки или раскрытия информации в финансовой отчетности. В ограниченном ряде случаев может иметь место противоречие между Концептуальными основами МСФО и каким-либо из стандартов МСФО. В таких случаях требования стандарта МСФО имеют приоритет по сравнению с требованиями Концептуальных основ МСФО (!)

При этом Концептуальные основы МСФО должны использоваться в качестве основы при формировании учетной политики в отношении порядка учета и отражения в финансовой отчетности *статей, в отношении которых отсутствуют стандарты МСФО (!)*

Стандарты - это главные регулирующие документы по составлению финансовой отчетности, которые содержат *непосредственно* сами требования к финансовой отчетности.

Интерпретации - это вспомогательные документы, которые разъясняют *неоднозначные* положения отдельных стандартов с целью обеспечения единообразного применения стандартов.

Номера отдельным *стандартам* и *интерпретациям* присваиваются в хронологическом порядке по мере их разработки и утверждения.

Область применения МСФО

Применение МСФО в странах мира является *добровольным* и, соответственно, распространение МСФО в мире представляет собой *естественный эволюционный процесс*, причиной которого является глобализация современных рынков капитала.

Как, например, происходит распространение английского языка в мире в качестве международного средства общения, ровно так же происходит распространение МСФО в качестве международного финансового языка для общения посредством финансовой отчетности.

На сегодняшний день МСФО *в той или иной форме* используются в 140 странах мира (!) МСФО применяются в отношении финансовой отчетности *коммерческих организаций (profit-oriented entities)* независимо от *вида деятельности, отраслевой принадлежности* и *организационно-правовой формы*. При этом, несмотря на то, что МСФО разработаны для *коммерческих организаций*, они могут применяться любыми

некоммерческими организациями и государственными органами (например, Фонд МСФО, являясь неправительственной некоммерческой организацией, составляет финансовую отчетность по МСФО; кроме того, Национальный банк Республики Беларусь также составляет финансовую отчетность по МСФО).

1.4 Пользователи финансовой отчетности и их информационные потребности

Основными пользователями финансовой отчетности (т.н. *primary users*) являются инвесторы или в терминах МСФО - поставщики капитала (*capital providers*), которые включают в себя *существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов (investors, lenders and other creditors)*.

Пользователями финансовой отчетности также являются:

■ *Руководство компании*

■ *Поставщики и покупатели*

■ *Сотрудники компании*

■ *Государственные органы (например, налоговые и статистические службы)*

Однако, необходимо понимать, что финансовая отчетность формируется преимущественно исходя из интересов только одной группы пользователей - инвесторов

Общие информационные потребности пользователей финансовой отчетности (см. Концептуальные основы МСФО, Введение):

a) *информация, чтобы решить, когда покупать, удерживать или продавать инвестиции в долевые инструменты*

b) *информация, чтобы оценить деятельность руководства в интересах собственников или его подотчетность перед ними*

c) *информация, чтобы оценить способность организации по выплате заработной платы и предоставлению прочих вознаграждений своим работникам*

d) *информация, чтобы оценить обеспеченность предоставленных организации заемных средств*

e) *информация, чтобы определить налоговую политику*

J) *информация, чтобы установить размер распределяемой прибыли и дивидендов*

g) *информация, чтобы собрать и использовать статистические данные национального дохода*

h) *информация, чтобы регулировать деятельность организаций*

Тема 2. Принципы подготовки и методика составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО

2.1 Цели финансовой отчетности

Цель финансовой отчетности состоит в предоставлении *финансовой информации* об отчитывающейся компании, которая является *полезной (useful)* для *существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов* при принятии ими *решений о предоставлении данной компании ресурсов* (§ ОБ2 Концептуальных основ МСФО).

Ключевые аспекты:

• *представление финансовой информации*

• *полезность информации*

• инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы • решения о предоставлении компании ресурсов

Понятие финансовой информации

Финансовая информация (financial information) - это информация о финансовом положении и финансовых результатах компании.

Финансовое положение (*financial position*) - это совокупность экономических ресурсов компании и требований к ней (§ ОВ12 Концептуальных основ МСФО):

■ в развернутом виде финансовое положение (состояние) представляет собой информацию о характере, величине и структуре активов и обязательств компании на определенный момент времени

■ в свернутом виде финансовое положение (состояние) представляет собой информацию о состоянии капитала (*capital*) компании на определенный момент времени

Финансовые результаты (*financial performance*) - это изменения экономических ресурсов компании и требований к ним за определенный период времени, отраженные по методу начисления и не связанные с операциями с собственниками (§ ОВ15, 17-18 Концептуальных основ МСФО)

2.2 Основополагающие допущения и качественные характеристики финансовой отчетности

По своему содержанию или по механизму регулирования своей предметной области все стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности делятся на две большие группы:

- *Стандарты, основанные на правилах (Rules-based)*
- *Стандарты, основанные на принципах (Principles-based)*

МСФО по своей природе представляют собой *принципы*, а не жесткие регламентированные *правила* бухгалтерского учета и составления отчетности. Цель состоит в том, чтобы в любой практической ситуации составители могли следовать ДУХУ ПРИНЦИПОВ, а не пытаться найти лазейки в четко прописанных правилах, которые позволили бы обойти какие-либо базовые положения. Например, в МСФО отсутствует *план счетов, перечень типовых проводок и любые подробные инструкции*, а сам формат, наименование и содержание статей в формах финансовой отчетности строго не регламентированы и могут отличаться в разных компаниях.

Большинство *национальных систем бухгалтерского учета и составления отчетности* являются *правилоориентированными (rules-based)*. Например, белорусский бухгалтерский учет или US GAAP.

В фундамент системы МСФО заложены такие понятия как *существенность (materiality)* и *профессиональное суждение (professional judgment)*.

Методологическую основу *финансовой отчетности по МСФО* составляет т.н. Принцип начисления (*Accrual Basis*).

Принцип начисления - это *метод*, в соответствии с которым результаты *операций, событий и прочих условий* отражаются в тех периодах, в которых данные факты хозяйственной деятельности фактически произошли (*occur*), даже если являющиеся их следствием *денежные поступления и выплаты* происходят в другом периоде.

Альтернативным методологическим подходом к определению результатов деятельности компании является кассовый принцип (Cash Basis of Accounting).

Принцип начисления является основой методологии *всего* финансового учета, основой подготовки финансовой отчетности и в т.ч. системы МСФО.

Именно благодаря *методу начисления* в финансовой отчетности появляется такой *важнейший показатель результатов деятельности компании*, как Прибыль (... и отдельный самостоятельный финансовый отчет, характеризующий Прибыль, - Отчет о совокупном доходе). В отсутствие *принципа начисления* потребность в самостоятельном отчете, характеризующем прибыль компании, по большому счету отсутствовала бы, т.к. он полностью повторял бы Отчет о движении денежных средств.

Основополагающее допущение

Финансовая отчетность обычно составляется на основании концепции о том, что компания осуществляет свою деятельность *непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем* (т.н. концепция непрерывности деятельности, *going concern concept*).

Таким образом, принимается допущение (assumption), что компания не имеет ни *намерения (intention)*, ни *необходимости (need)* прекратить свое существование или существенно сократить объем своей деятельности; при наличии такого *намерения* или *необходимости* может потребоваться составить финансовую отчетность на другой *концептуальной основе*.

Качественные характеристики финансовой отчетности

Качественные характеристики финансовой отчетности - это *атрибуты* финансовой отчетности, которые делают ее *полезной (useful)* для принятия решений в отношении отчитывающейся компании. Они включают в себя две группы:

А) *Фундаментальные характеристики*

Б) *Дополнительные улучшающие характеристики*

Фундаментальными качественными характеристиками являются:

- Уместность (Relevance)
- Правдивое представление (Faithful representation)

Дополнительными улучшающими характеристиками являются:

- *Сопоставимость (Comparability)*
- *Проверяемость (Verifiability)*
- *Своевременность (Timeliness)*
- *Понятность (Understandability)*

ПОЛЕЗНОСТЬ = УМЕСТНОСТЬ + ПРАВДИВОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ

Уместность (Relevance) - это пригодность информации *для принятия решений пользователями финансовой отчетности*. Другими словами, *уместная финансовая информация (relevant financial information)* способна повлиять на решения, принимаемые пользователями в отношении компании.

В основном *уместность* определяется т.н. прогнозной ценностью информации (predictive value), т.е. возможностью ее использования в качестве исходных данных для прогнозирования будущих результатов.

Правдивое представление (Faithful representation) - это качественная характеристика финансовой информации, основанная на таких требованиях, как *полнота (complete depiction)*, *нейтральность (neutral depiction)* и *отсутствие ошибок (free from error)*.

2.3 Элементы финансовой отчетности

Финансовая отчетность отображает *финансовое влияние (financial effects) операций и прочих событий* за счет их объединения в *крупные классы (broad classes)* в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти крупные классы называются *элементами финансовой отчетности (elements of financial statements)*.

Элементы финансовой отчетности

- *Активы (Assets)*
- *Обязательства (Liabilities)*
- *Капитал (Equity)*
- *Доходы и Расходы (Income / Expenses)*
- *Взносы и Распределения собственников (Contributions by owners /Distributions to owners)*
- *Движение денежных средств (Cash flows)*

Приведенные выше *элементы финансовой отчетности* объединяются в отдельные формы финансовой отчетности, которые представляют собой самостоятельные финансовые отчеты (reports / statements).

Определения элементов финансовой отчетности:

Актив - это *экономический ресурс, контролируемый* компанией и возникший в результате прошлых событий, в отношении которого ожидается получение будущих экономических выгод. Например, *основные средства, запасы, нематериальные активы, денежные средства, дебиторская задолженность и т.п.*

Обязательство - это *существующая обязанность*, возникшая в результате прошлых событий, в отношении которой ожидается отток ресурсов, содержащих экономические выгоды. Например, *полученные кредиты, финансовая аренда, выпущенные облигации, кредиторская задолженность и т.п.*

Капитал - это остаточная доля в активах после вычитания всех обязательств (чистые активы). Элементами капитала являются: *уставный фонд, эмиссионный доход, фонд переоценки основных средств, фонд переоценки финансовых активов, нераспределенная прибыль и т.п.*

Доходы - это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме получения (или прироста) активов (или уменьшения обязательств), результатом чего является увеличение капитала без учета вкладов собственников. Например, *выручка от реализации продукции, доходы от продажи основных средств, безвозмездная помощь и т.п.*

Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока (уменьшения) активов (или увеличения обязательств), результатом чего является уменьшение капитала без учета его распределения между собственниками.

Например, *себестоимость реализованной продукции, управленческие расходы, коммерческие расходы, амортизационные отчисления, финансовые расходы, расходы по налогам и т.п.*

Взносы и Распределения собственников - это операции с владельцами *долевых инструментов* компании, когда они действуют в качестве собственников компании (transactions with owners in their capacity as owners). Например, *пополнение*

собственниками уставного фонда, выкуп компанией собственных акций, выплата дивидендов и т.п.

Движение денежных средств - это валовые поступления и выбытия денежных средств компании в ходе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности (например, *поступление выручки за реализованную продукцию, покупка объекта основных средств, получение кредита от банка и т.п.*).

Критерии признания элементов финансовой отчетности

Признание (Recognition) - это процесс включения в *формы финансовой отчетности* объектов, удовлетворяющих определению *элемента* и соответствующих *критериям признания (recognition criteria)*.

Объект, удовлетворяющий определению *элемента*, должен признаваться, если:

- *поступление в компанию или выбытие из нее будущих экономических выгод, связанных с этим объектом, представляется вероятным (probable), и*
- *первоначальные затраты (cost) в отношении данного объекта или его стоимость (value) могут быть надежно оценены (reliably)*

Анализируя объект на предмет соответствия указанным критериям и, соответственно, возможности признания в финансовой отчетности, необходимо учитывать *существенность*.

Вероятность будущей экономической выгоды

Понятие *вероятности (probability)* используется в *критериях признания* для обозначения степени *неопределенности (uncertainty)* в отношении поступления в организацию или выбытия из нее будущих экономических выгод, связанных с объектом.

Основная идея заключается в учете неопределенности, характеризующей обстоятельства, в которых организация осуществляет свою деятельность. Оценка степени неопределенности, присущей потоку будущих экономических выгод, осуществляется на основе свидетельств, имеющихся на момент составления финансовой отчетности.

Надежность оценки

Во многих случаях *первоначальные затраты* или *стоимость* должны определяться с использованием *оценочных суждений (estimates)*.

Применение обоснованных оценок является *необходимой составляющей подготовки финансовой отчетности и не подрывает ее надежности*. Однако при отсутствии обоснованных оценок объект не признается в *формах финансовой отчетности*.

Оценка элементов финансовой отчетности

Оценка (measurement) - это процесс определения *денежных сумм*, в размере которых *элементы финансовой отчетности* должны быть признаны и отражены в *формах финансовой отчетности*.

Этот процесс предусматривает выбор определенной *базы оценки (measurement bases)*. В финансовой отчетности используются две основные базы оценки:

1. Историческая стоимость / себестоимость (Historical cost), при которой активы отражаются в сумме фактически уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств

2. Справедливая стоимость (Fair value), при которой активы отражаются по цене, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства

при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

Тема 3. Требования к составу и представлению финансовой отчетности

3.1 Краткое содержание IAS 1

Для описания самых общих правил составления и представления финансовой отчетности изначально был принят первый из стандартов - МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности". Данный стандарт является основополагающим в системе МСФО. Стандарт пересматривался в 1997, 2003 и 2007 гг., отражая принципиальные особенности других стандартов, принимавшихся позднее.

Базовый стандарт МСФО (IAS) 1 наряду с документом "Концептуальные основы финансовой отчетности" определяет минимальные требования к содержанию финансовой отчетности, составляемой по МСФО.

Финансовая отчетность - это структурированное представление информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации.

Цель финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Эти решения касаются покупки, продажи или удержания долевых и долговых инструментов, а также предоставления или погашения займов и прочих форм кредитования. Финансовая отчетность также отражает результаты деятельности руководителей организации по управлению ее ресурсами.

Финансовая отчетность организации содержит информацию:

об активах;

об обязательствах;

о капитале;

о доходах и расходах, включая прибыли и убытки;

о поступлениях, распределении прибыли (убытков) между владельцами капитала; о денежных потоках.

Полный перечень финансовой отчетности включает в себя:

1) отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода;

2) отчет о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период;

3) отчет об изменениях в собственном капитале за период;

4) отчет о денежных потоках за период;

5) примечания, состоящие из краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации;

6) отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда организация начала применять учетную политику ретроспективно, или подготовила новый, ретроспективный отчет по позициям своей финансовой отчетности, или реклассифицировала позиции в своей финансовой отчетности.

Организация может использовать другие названия отчетов, отличные от тех, которые используются в МСФО (IAS) 1.

Аудиторское заключение, не являясь обязательным, обеспечивает пользователей независимым подтверждением уровня достоверности отчетных показателей.

Помимо финансовой отчетности многие организации представляют финансовый обзор, подготовленный руководством, в котором дается характеристика основных финансовых результатов деятельности организации, ее финансового положения, а также факторов неопределенности, которые приходится принимать во внимание при использовании отчетности.

Отчет о финансовом положении (бухгалтерский баланс)

Разделение статей баланса на текущие и внеоборотные

Объекты, представляемые непосредственно в отчете о финансовом положении, должны быть классифицированы как оборотные или внеоборотные активы, краткосрочные или долгосрочные обязательства, за исключением случаев, когда структура отчета на основе ликвидности более уместна. В ситуации, когда применяется данное исключение, все активы и обязательства должны представляться в порядке убывания (или нарастания) их ликвидности.

Актив классифицируется как оборотный, если он удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

(I) предполагается, что актив будет конвертирован в денежные средства (или предназначен для продажи или внутреннего использования) в течение обычного операционного цикла;

(II) актив предназначается, главным образом, для торговых целей;

(III) предполагается, что актив будет конвертирован в денежные средства в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода;

(IV) актив представляет собой денежные средства, если на его обмен не установлены ограничения (или он предназначен для погашения обязательств) как минимум в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие активы должны классифицироваться как внеоборотные (долгосрочные).

Краткосрочные и долгосрочные обязательства

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, если оно удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

(I) предполагается, что обязательство будет погашено в течение обычного операционного цикла;

(II) обязательство предназначается, главным образом, для торговых целей;

(III) срок его погашения наступает в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода;

(IV) организация не имеет безусловного права отложить погашение обязательства как минимум на 12 месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Если компания не подразделяет свои активы и обязательства на краткосрочные и долгосрочные, то, в соответствии с МСФО (IAS) 1, ей следует представлять активы и обязательства в порядке убывания (или нарастания) их ликвидности.

Информация, представляемая в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе)

МСФО (IAS) 1, как и остальные стандарты, не предусматривает строгой формы баланса, требуя лишь минимального перечня статей. Непосредственно в составе отчета о финансовом положении должны быть представлены, как минимум, следующие статьи:

- (I) основные средства;
- (II) инвестиционная недвижимость;
- (III) нематериальные активы;
- (IV) финансовые активы - за исключением показателей, указанных в пунктах (V), (VIII) и (K);
- (V) инвестиции, отраженные по методу долевого участия;
- (VI) биологические активы;
- (VII) запасы;
- (VIII) дебиторская задолженность покупателей и прочие виды дебиторской задолженности;
- (IX) денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- (X) активы, классифицированные как удерживаемые для продажи, и активы, включенные в группу выбытия, классифицированные как удерживаемые для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- (XI) кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, а также прочие виды кредиторской задолженности;
- (XII) резервы;
- (XIII) финансовые обязательства, за исключением показателей, указанных в пунктах (X) и (X1);
- (XIV) обязательства и активы по текущим налогам (в соответствии МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль");
- (XV) активы и обязательства по отложенным налогам (в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12);
- (XVI) доля неконтролирующих акционеров, представленная в капитале;
- (XVII) акционерный капитал, выпущенный компанией, а также фонды (резервный капитал), принадлежащие владельцам материнской компании.

Также непосредственно в составе отчета о финансовом положении должны быть представлены следующие статьи:

- I) все активы, классифицируемые как предназначенные для продажи, и активы, включенные в группу выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- II) обязательства, включенные в группу выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные итоги должны вводиться непосредственно в состав отчета о финансовом положении в том случае, когда их представление способствует лучшему пониманию финансового положения организации.

Дальнейшая классификация

Организация обязана либо в составе отчета о финансовом положении, либо в примечаниях дополнительно расшифровывать строки отчета о финансовом положении *по видам деятельности*.

Степень детализации в представлении информации определяется требованиями МСФО, а также величиной, характером и функциональным назначением соответствующих объектов.

Раскрытие информации может варьироваться в зависимости от специфики объекта. Например:

I) объекты основных средств подразделяются на классы в соответствии с МСФО (IAS) 16;

II) дебиторская задолженность подразделяется на следующие группы:
задолженность покупателей (торговая);
задолженность связанных сторон;
задолженность по авансам выданным;
прочая задолженность;

III) более детальная классификация запасов включает следующие статьи:
товары;

производственные запасы;

материалы;

незавершенное производство;

готовая продукция;

IV) резервы подразделяются на резервы по вознаграждениям работников и прочие;

V) капитал и фонды подразделяются на различные классы, например:

- оплаченный акционерный капитал;

- эмиссионный доход;

- фонды.

Кроме того, организация должна раскрывать или в отчете о финансовом положении, или в примечаниях следующую информацию:

1) по каждому классу акционерного капитала:

I) количество акций зарегистрированной эмиссии;

II) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;

III) номинальная стоимость акции или указание на отсутствие номинальной стоимости акции;

IV) числовая сверка количества акций, находящихся в обращении, на начало и на конец отчетного периода;

V) права, привилегии и ограничения по каждому классу акций, включая ограничения на распределение дивидендов и возврат капитала;

VI) акции, выкупленные самой организацией или ее дочерней или ассоциированной компанией;

VII) акции, зарезервированные для эмиссии по опционам или договорам на размещение акций, с указанием сроков и сумм эмиссии;

2) описание характера и назначения каждого фонда в составе капитала.

Организация, не имеющая акционерного капитала (например, товарищество или доверительный фонд), обязана раскрывать информацию, аналогичную вышеприведенной, показывая изменения, произошедшие в течение отчетного периода, по каждой категории капитала, а также права, привилегии и ограничения по каждой категории капитала.

3.2 Структура отчета о финансовом положении

МСФО (IAS) 1 не содержит обязательного для применения формата баланса, однако приводит иллюстративный пример отчетности.

На практике обычно применяются два формата отчетности:

Активы = Обязательства + Капитал или Активы - Обязательства = Капитал.

В первом случае итог баланса - это совокупность средств организации. Во втором случае баланс имеет вертикальное построение, а итог баланса - это чистые активы организации. Баланс, составленный по первому формату, выглядит следующим образом:

ОАО "Альфа"

(наименование организации)

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

по состоянию на *31 декабря 2013 года*

долл. США

2013 г. 2012 г.

АКТИВЫ

ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ:

Основные средства	509 280	377 542
Права долгосрочной аренды	17 122	9502
Долгосрочные займы выданные	16	10 663
Отложенные налоговые активы	7713	3180
Итого внеоборотных активов	534 131	400 887

ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ:

Товарно-материальные запасы	92 528	62 709
Дебиторская задолженность и предоплаты	62 555	82 480
Внеоборотные активы, классифицированные как предназначенные для продаж		_ 20769
Прочие оборотные активы	13 377	6707
Денежные средства и их эквиваленты	110 035	28 992
Итого оборотных активов	278 495	201 657

ВСЕГО

812 626 602 544

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ:

Уставный капитал	133 077	133 077
Добавочный капитал	59 637	59 637
Нераспределенная прибыль	31 943	12 071
Резерв курсовых разниц	28 065	13 938
Итого собственного капитала	252 722	218 723

ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА:

Долгосрочные кредиты и займы	108 056	198 487
Отложенные налоговые обязательства	9844	2685
Итого долгосрочных обязательств	117 900	201 172

КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА:

Кредиторская задолженность по основной деятельности ,	231 271 108 319
Краткосрочные кредиты и займы	139 359 30 784
Текущий налог на прибыль к уплате	303 185
Прочая кредиторская задолженность	71 071 43 361
Итого краткосрочных обязательств	442004 182 649
ВСЕГО	812626 602 544

3.3 Отчет о совокупном доходе

МСФО (IAS) 1 ввел понятие совокупной прибыли, как изменения капитала, вызванного выручкой, прочими доходами, расходами и убытками отчетного периода, а также всеми прочими признанными изменениями капитала, не связанными с инвестициями собственников или выплатами им. Таким образом, в бухгалтерской финансовой отчетности за периоды, начиная с 1 января 2009 года, организация должна отражать все статьи доходов и расходов, признанных в данном отчетном периоде:

- (i) в одном отчете о совокупном доходе, или
- (ii) в двух отчетах: в отчете, отражающем компоненты прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках) и во втором отчете, начиная с учета прибылей и убытков и отражающий компоненты прочего совокупного дохода (отчет о совокупном доходе).

Непосредственно в отчете о совокупном доходе должны быть представлены как минимум следующие статьи:

- (а) выручка;
- (б) расходы на финансирование;
- (в) доля прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий, определенная на основе долевого метода;
- (г) расходы по налогам;
- (д) единая сумма, включающая в себя итого:
 - (i) прибыль или убыток после вычета налогов от прекращенной деятельности, и
 - (ii) выручка или убытки после вычета налогов, признанные по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, или выбытию активов или групп выбытия, входящих в состав прекращенной деятельности;
- (е) прибыль или убыток;
- (ж) каждый компонент прочего совокупного дохода, классифицируемый по характеру операций (за исключением сумм, указанных в (з));
- (з) доля прочего совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная по методу пропорциональной консолидации (или по методу долевого участия); и
- (и) общий совокупный доход.

Прочий совокупный доход включает в себя позиции прибылей и убытков (включая реклассификации), которые не были признаны в прибылях и убытках, как это требуется или разрешается другими МСФО.

Компоненты прочего совокупного дохода включают:

- (i) Доход от переоценки (см. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);

- (ii) актуарные прибыли и убытки по пенсионному плану с установленными выплатами, признанные в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- (iii) прибыли и убытки, возникающие при консолидации зарубежной деятельности (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»);
- (iv) прибыли и убытки, возникающие от переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (см. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты»);
- (v) эффективная составляющая прибылей и убытков по инструментам хеджирования при учете денежных потоков (см. МСФО (IAS) 39).

Предприятие должно раскрыть сумму налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода, включая реклассификационные корректировки, либо в отчете о совокупном доходе, либо в примечаниях.

Предприятие может учесть компоненты прочего совокупного дохода:

- (i) либо за вычетом влияния налогообложения, либо
- (ii) до влияния налогообложения единой суммой, показывающей совокупную величину налога на прибыль, относящуюся к данным компонентам.

Также предприятие должно раскрыть следующие позиции в отчете о совокупном доходе

- (a) прибыли и убытки за период, причитающиеся:
 - (i) доле меньшинства, и
 - (ii) владельцам капитала материнской компании.
- (б) общий совокупный доход за период, приходящийся на:
 - (i) долю меньшинства, и
 - (ii) основных акционеров.

Для объяснения особенностей формирования финансового результата непосредственно в состав отчета о совокупном доходе и отдельного отчета о прибылях и убытках (если он представляется) вводятся дополнительные статьи, а в описание (и последовательность статей) вносятся примечания, когда это необходимо.

Информацию о характере и величине существенных статей отчета о прибылях и убытках следует раскрывать отдельно.

Статьи прочего совокупного дохода должны быть отсортированы в зависимости от того, могут ли они быть позже реклассифицированы в прибыли или убытки.

Отдельно раскрывается информация о прибылях и убытках:

- (i) уменьшение стоимости запасов до чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой суммы (а также восстановление указанных сумм);
- (ii) создание резервов на реструктуризация деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию);
- (iii) выбытие объектов основных средств;
- (iv) выбытие инвестиций;
- (v) прекращенная деятельность;
- (vi) расчеты по результатам судебного процесса;
- (vii) восстановление прочих резервов.

Два формата представления расходов

В целях более наглядного представления компонентов финансового результата, которые могут различаться по частоте, доходности, а также по прогнозируемости,

расходы разбиваются на подклассы. Аналитическая разбивка представляется в одном из двух форматов.

Первый формат предусматривает разбивку на основе характера расходов. Расходы в отчете о прибылях и убытках группируются в зависимости от их природы (например, расходы на амортизацию, приобретение материалов, транспортировку, вознаграждение работникам или на рекламу) и не структурируются по функциональному назначению внутри организации.

Распределение расходов по функциональному назначению необязательно. Пример классификации на основе характера расходов приведен ниже:

Выручка		390 000
Прочие доходы		20 666
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства	115 100	
Сырье и расходные материалы	96 000	
Вознаграждение работников	45 000	
Амортизационные расходы	19 000	
Прочие расходы	9 000	
Совокупные расходы		<u>(284 100)</u>
Прибыль		126 566

В данном фрагменте отчета о прибылях и убытках в крайней правой колонке показаны доходы организации по основной и прочей деятельности (то есть выручка и прочие доходы), из которых вычитается сумма всех расходов, показанная в скобках, то есть со знаком минус. Детализация состава расходов отражена в левой числовой колонке. Продемонстрированная последовательность расчета показателя прибыли (или любого другого показателя), где компоненты факторов прибыли раскрываются в отдельных колонках таблицы, расположенных левее, характерна для отчетных форм, составляемых бухгалтерами Великобритании и США, а также принята в МСФО.

Второй формат предусматривает структурирование по функциональному назначению расходов или на основе себестоимости. При этом расходы подразделяются на собственно себестоимость, расходы по сбыту (коммерческие) и административные (управленческие) расходы.

Как минимум, организация должна раскрыть информацию о себестоимости продаж отдельно от других расходов. Данный метод позволяет представить пользователям более обобщенную информацию, чем метод классификации затрат на основе их характера, однако структурирование расходов по функциональному назначению может потребовать произвольного распределения затрат и профессионального суждения. Пример классификации расходов по их функциям приведен ниже:

Выручка	390 000
Себестоимость продаж	<u>(245 000)</u>
Валовая прибыль	145 000
Прочие доходы	20 666
Коммерческие расходы	(9 000)
Управленческие расходы	(20 000)

Прочие расходы	(10 100)
Прибыль	126 566

Организации, которые классифицируют расходы по функциям, обязаны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и вознаграждения работникам.

Выбор формата представления зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности организации. Оба формата позволяют продемонстрировать те затраты, которые изменяются прямо или косвенно в зависимости от объема продаж (или производства). Наиболее приемлемый формат представления выбирает руководство организации.

Отчет о совокупном доходе в одной форме и с классификацией расходов по функциям, выглядит следующим образом:

ОАО "Альфа" (наименование организации)

Отчет о совокупном доходе

За год, закончившийся 31 декабря 2013 года

долл. США

	2013 г.	2012 г.
Продажи	390,000	355,000
Себестоимость продаж	(245,000	(230,000
))
Валовая прибыль	145,000	125,000
Прочие доходы	20,667	11,300
Коммерческие расходы	(9,000)	(8,700)
Административные расходы	(20,000)	(21,000)
Прочие расходы	(2,100)	(1,200)
Финансовые расходы	(8,000)	(7,500)
Доля прибыли ассоциированных компаний	35,100	30,100
Прибыль до налогов	161,667	128,000
Налог на прибыль	(40,417)	(32,000)
Прибыль за год от продолжаемой деятельности	121,250	96,000
Убытки за год от прекращенной деятельности	-	(30,500)
ПРИБЫЛЬ ЗА ГОД	121,250	65,500
Прочий совокупный доход		
Доход от переоценки основных средств	5,334	10,667
Переоценка финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи	933	3,367
Налог на прибыль, относящийся к компонентам прочего совокупного дохода	(1,504)	(3,368)
Прочий совокупный доход за год после налогов	4,763	10,666
ОБЩИЙ СОВОКУПНЫЙ ДОХОД	126,013	75,666
Прибыль, приходящаяся на:		

Акционеров компании	97,000	52,400
Неконтролирующих акционеров	24,250	13,100
	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>
Общий совокупный доход, приходящийся на: .		
Акционеров компании	100,810	60,533
Неконтролирующих акционеров	25,203	15,133
	<u>126,013</u>	<u>75,666</u>
Прибыль на акцию:		
Базовая	0,46	0,30
Пониженная	<u>0,25</u>	<u>0,18</u>

3.4 Отчет об изменениях в собственном капитале

Отчет об изменениях в собственном капитале является отдельной формой отчетности по международным стандартам, который предназначен для сверки данных отчета о прибылях и убытках с данными отчета об изменении капитала за отчетный период.

Непосредственно в отчете об изменениях в собственном капитале, составленном в рамках требований Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО), организация обязана отражать следующие показатели.

1. Общий совокупный доход за отчетный период, выделяя отдельно общую сумму, причитающуюся владельцам и доле меньшинства.

МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" ввел понятие совокупного дохода, под которым понимается изменение капитала, вызванное изменениями выручки, прочих доходов, расходов и убытков отчетного периода, а также всеми прочими признанными изменениями капитала, не связанными с инвестициями собственников или выплатами им.

Доля меньшинства - это компонент капитала дочернего предприятия, приходящийся на миноритарных собственников, владеющих этим дочерним предприятием совместно с материнской компанией.

2. Влияние (по каждому компоненту капитала) ретроспективного применения или ретроспективного исправления показателей отчетности, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, Изменения в бухгалтерских оценках и Ошибки».

МСФО (IAS) 8 требует ретроспективного применения показателей отчетности для отражения влияния изменений в учетной политике, за исключением случаев, когда временные (переходные) правила другого МСФО предусматривают иное.

МСФО (IAS) 8 также требует, чтобы пересмотр показателей финансовой отчетности в связи с исправлением ошибок проводился также ретроспективно.

Ретроспективное исправление ошибок не признается изменением капитала, однако корректировки делаются к входящему остатку нераспределенной прибыли, за исключением случаев, когда МСФО требуют ретроспективной корректировки другого компонента капитала.

МСФО (IAS) 8 требует раскрытия в отчете об изменениях в собственном капитале всех корректировок по каждому компоненту капитала, которые были вызваны изменениями учетной политики, с выделением корректировок, вызванных исправлениями

ошибок. Эти корректировки раскрываются за каждый сравнительный период и на начало самого раннего из представленных периодов.

3. Суммы операций с владельцами капитала, с выделением информации о вкладах и распределении дивидендов между владельцами.

Предприятие должно указать либо в отчете об изменении капитала, либо в примечаниях к нему, сумму дивидендов, подлежащую распределению между владельцами в течение отчетного периода.

4. Выверка (по каждому компоненту капитала) балансовой стоимости на начало и конец периода, раскрывая отдельно каждое изменение.

Наряду с акционерным капиталом и эмиссионным доходом в состав капитала могут входить различные резервы:

- резерв переоценки имущества.

После признания первоначальной стоимости единица основных средств может быть переоценена по справедливой стоимости.

Прибыль от переоценки признается в составе капитала, если только она не компенсирует снижение справедливой стоимости того же актива, признанное ранее в качестве расхода. В последнем случае эта прибыль признается в составе прибылей и убытков.

Периодически прибыль от переоценки, остающаяся после налогообложения, может переноситься на нераспределенную прибыль. При этом реализованная сумма прибыли представляет собой разницу между амортизацией, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и амортизацией, рассчитанной на основе цены приобретения этого актива.

При продаже актива остаток резерва может быть перенесен на нераспределенную прибыль как реализованная прибыль, минуя отчет о прибылях и убытках;

- курсовой резерв, образованный при пересчете результатов финансово-хозяйственной деятельности за рубежом.

При продаже зарубежного предприятия совокупная курсовая разница переводится в отчет о прибылях и убытках и включается в прибыль или убытки от продажи;

- резерв корректировки справедливой стоимости финансовых активов, имеющих в наличии для продажи.

Нераспределенные прибыли/убытки (за вычетом налогов) по инвестициям, классифицированным как имеющиеся в наличии для продажи, должны признаваться в составе капитала. Эти прибыли/убытки переносятся в отчет о прибылях и убытках в момент выбытия актива или когда он обесценивается.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи такие финансовые активы, которые могут быть проданы или которые не включены в займы и дебиторскую задолженность, инвестиции, удерживаемые до погашения, или финансовые активы, предназначенные для торговли, или которые не классифицируются как финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости с отражением ее изменения на счете прибылей и убытков;

- резерв по хеджированию.

Хеджирование означает использование одного или нескольких инструментов хеджирования для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств хеджируемой статьи. Инструмент

хеджирования - это определенный производный инструмент или другой финансовый актив или обязательство, справедливая стоимость или потоки денежных средств которого, как ожидается, будут компенсировать изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств определенной хеджируемой статьи. Хеджируемая статья - это актив, обязательство, твердое обязательство или высоковероятная будущая сделка, которая подвергает компанию риску изменений справедливой стоимости или риску изменений будущих потоков денежных средств.

МСФО требуют, чтобы эффективная составляющая остающихся после налогообложения прибылей и убытков, возникающая в результате переоценки инструмента хеджирования, аккумулировалась как отдельный компонент капитала при хеджировании денежных потоков. Эти отложенные прибыли и убытки переносятся в отчет о прибылях и убытках в момент, когда хеджируемая статья влияет на соответствующие показатели этого отчета.

Если денежные потоки по инструменту хеджирования приводят к признанию нефинансового актива или обязательства в отчете о финансовом положении, предприятие имеет право скорректировать стоимость этого актива или обязательства на сумму прибыли/убытка, отложенную в капитале. Однако, такую корректировку не разрешено делать, если денежные потоки по хеджируемому инструменту приводят к признанию финансового актива или обязательства.

Если отношения хеджирования прекращаются из-за того, что какой-либо критерий по учету хеджирования больше не выполняется, хеджирование аннулируется или инструмент хеджирования более не является эффективным, продается или заканчивается, то прибыли/убытки, накопленные в капитале:

1) либо учитываются в составе прибылей и убытков, когда появление хеджируемой единицы более не ожидается;

2) либо остаются в составе капитала до возникновения хеджирования потоков денежных средств, или когда такое возникновение более не ожидается;

-прочие аналогичные резервы, а также резервы, предусмотренные законодательством страны и уставными документами организации.

Если использование нераспределенной прибыли и резервов ограничивается законодательством или решением акционеров, предприятия должны раскрыть специфические условия таких ограничений для каждой позиции отчета.

Наконец, в отчете об изменениях в собственном капитале (или в примечаниях к нему) компания обязана раскрыть сумму дивидендов, распределенных между собственниками в течение отчетного периода, а также величину дивидендов на акцию.

Подход, принятый во многих странах, предполагает составление отчета об изменениях в собственном капитале в табличной форме, в которой каждому элементу капитала отведена отдельная колонка. Такая табличная форма выглядит следующим образом:

ОАО "Альфа" (наименование организации)

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ
за год, закончившийся 31 декабря 2013 года

долл. США

Электронный учебно-методический комплекс «Международные стандарты финансовой отчетности»

	Приходится на держателей акций материнской компании					Доля меньшинства	Всего
	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Прочие резервы	Нераспределенная прибыль	Итого		
1	2	3	4	5	6	7	8
Остаток на 01.01.2012 г.	1 000 000	200 000	150 000	300 000	1 650 000	330 000	1 980 000
Изменение в учетной политике				(100 000)	(100 000)	(20 000)	(120 000)
Трансформированный остаток на 01.01.2012 г.	1 000 000	200 000	150 000	200 000	1 550 000	310 000	1 860 000
Изменения собственного капитала за 2013 год							
Эмиссия акций	100 000	30 000			130 000		130 000
Всего совокупный доход			60 000	340 000	400 000	80 000	480 000
Перенос резерва переоценки			(10 000)	10 000	0		0
Остаток на 31.12.2013 г.	1 100 000	230 000	200 000	550 000	2 080 000	390 000	2 470 000

Вместе с данным отчетом необходимо представить также сравнительную информацию за предыдущий финансовый год

3.5 Примечания к финансовой отчетности по МСФО

Дополнительное раскрытие информации, требуемой стандартами МСФО, производится в Примечаниях к финансовой отчетности.

Функции Примечаний совпадают с функциями Пояснительной записки, подготавливаемой в составе белорусской бухгалтерской отчетности. Эти документы обеспечивают пользователей дополнительной информацией, необходимой для принятия экономических решений, но не включенной в состав основных компонентов (форм) отчетности.

Примечания представляются в следующем порядке:

- заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности;
- краткое описание значительных аспектов применяемой учетной политики;
- сопроводительная информация по статьям, представляемым в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете об изменениях капитала, отчете о движении денежных средств.
- прочая информация.

Примечания должны в обязательном порядке и в той степени, в которой это практически выполнимо, представляться в упорядоченном виде. По каждой статье отчета о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете об изменениях капитала, отчете о движении денежных средств обязательно должны делаться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях

Прочая информация

Организация обязана раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности информацию о тех ключевых допущениях относительно будущего и других источников неопределенности расчетной оценки на отчетную дату, которые имеют значительный риск привести к существенным корректировкам балансовых стоимостей активов и обязательств в течение следующего финансового года.

Когда практически невозможно раскрыть размеры возможного воздействия какого-либо допущения или иной неопределенности расчетной оценки на отчетную дату, организация в раскрытии информации указывает, что, основываясь на имеющихся знаниях, разумно возможно, что те реальные развития ситуации в следующем финансовом году, которые отличаются от принятых в качестве допущения, могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости затронутого актива или обязательства. Во всех случаях организация раскрывает характер и балансовую стоимость конкретного актива или обязательства (или класса активов или обязательств), затронутых соответствующим допущением.

Организация должна приводить в примечаниях также следующие сведения:

- размер дивидендов, объявленных до утверждения финансовой отчетности, но не отраженных в качестве, распределенной владельцам, а также соответствующий размер дивидендов в расчете на акцию;

- величина неучтенных кумулятивных дивидендов на привилегированные акции.

Организация должна раскрывать следующую информацию, если она не была раскрыта в каких-либо других разделах финансовой отчетности:

- юридический адрес, организационно-правовая форма организации, страна, регистрации (или страна, являющаяся основным местом ведения бизнеса, если отличается от юридического адреса);

- описание характера деятельности организации и основных направлений деятельности;

- наименование непосредственной материнской компании и головной материнской компании.

ПКР (SIC) 29 «Раскрытие информации — концессионные соглашения на предоставление услуг»

Предприятие обязано раскрыть соответствующую информацию в случае предоставления населению услуг доступа к основным экономическим и социальным объектам.

Предприятие (оператор концессии) может заключить соглашение с другим предприятием (поставщик концессии) о предоставлении услуг, дающих публичный доступ к основным экономическим и социальным объектам. Поставщик концессии может быть предприятием государственного или частного сектора, в том числе и правительственным органом. Примеры концессионных соглашений на предоставление услуг включают объекты водочистки и водоснабжения, автострады, автостоянки, туннели, мосты, аэропорты и телекоммуникационные сети. Примеры соглашений, не являющихся концессионными соглашениями на предоставление услуг, включают случаи, когда предприятие передает на внешний подряд предоставление его внутренних услуг (например, кафетерий для сотрудников, обслуживание здания, услуги бухгалтерии и информационные технологии).

Все аспекты концессионного соглашения на предоставление услуг должны рассматриваться при определении соответствующих раскрытий в примечаниях. Оператор и поставщик концессии должны раскрывать в каждом периоде следующую информацию:

(a) описание соглашения;

(b) существенные условия соглашения, которые могут повлиять на величину, распределение во времени и определенность движения денежных средств в будущем (например, период концессии, даты пересмотра цены и основу определения новой цены или новых условий);

(c) природу и величину (например, соответствующие количество, временной период или стоимость):

(i) прав на использование определенных активов;

(ii) обязательств предоставить услуги или прав ожидать их предоставления;

(iii) обязательств по приобретению или строительству объектов основных средств;

(iv) обязательств по передаче или прав на получение определенных активов в конце периода концессии;

(v) прав на продление или на досрочное прекращение; и

(vi) прочих прав и обязательств (например, капитальный ремонт);

(d) изменения в соглашении, возникающие в течение периода; и

(e) то, как было классифицировано соглашение на предоставление услуг.

6А. Оператор концессии должен раскрыть сумму выручки, а также прибыли и убытка, признанных в отчетном периоде, в отношении обмена строительных услуг на финансовый актив или нематериальный актив.

Тема 4. Представление отчетности денежных средств и их эквивалентов

Отчет о движении денежных средств (statement of cash flows) - это один из основных *финансовых отчетов* компании, представляющий информацию об *источниках денежных средств и направлениях их использования* за отчетный период с разделением на денежные потоки от *операционной, инвестиционной и финансовой деятельности*.

Отчет о движении денежных средств, используемый в увязке с другими компонентами финансовой отчетности, представляет информацию, которая помогает пользователям оценить изменения чистых активов компании, ее финансовой структуры (в том числе ликвидности и платежеспособности), а также способность компании влиять на объемы (и сроки) денежных потоков в целях адаптации к изменяющимся обстоятельствам и возможностям.

Системе МСФО существует отдельный стандарт, который регулирует процесс подготовки и представления информации о денежных потоках компании -

МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»

Объектом отражения в отчете о движении денежных средств (ОДДС) являются денежные средства и эквиваленты денежных средств:

Денежные средства (Cash) - это *денежные средства в кассе и депозиты до востребования*.

Эквиваленты денежных средств (Cash equivalents) - это краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

В соответствии с МСФО (IAS) 7 инвестиции обычно квалифицируется как *эквивалент денежных средств* только тогда, когда она имеет короткий срок погашения, например, три месяца или менее с даты приобретения.

Пример, денежных средств и их эквивалентов:

- *деньги в кассе;*
- *денежные средства в пути (инкассированные денежные средства);*
- *деньги на текущих счетах компании (рублевых и валютных), доступные для использования;*
- *банковские переводные векселя и прочие векселя, планируемые к погашению или продаже не более чем через 3 месяца с даты приобретения;*
- *депозиты до востребования и сроком до трех месяцев;*
- *прочие высоколиквидные долговые ценные бумаги со сроками погашения в срок не более трех месяцев с даты приобретения.*

Важно: инвестиции, имеющие более длительный срок погашения по состоянию на дату приобретения, не становятся эквивалентами денежных средств после того как период времени, оставшийся до их погашения, уменьшится до трех месяцев (!)

Банковские овердрафты, подлежащие погашению по первому требованию банка и составляющие неотъемлемую часть политики по управлению денежными потоками, включаются в остаток денежных средств для целей отчета о движении денежных средств характерной чертой таких соглашений с банками является то, что остаток по текущему банковскому счету часто изменяется от положительного к отрицательному).

Важно: в ОДДС не включаются денежные потоки между статьями денежных средств и эквивалентов денежных средств, потому что эти обороты являются частью управления денежными средствами компании, а не частью ее *операционной, инвестиционной и финансовой деятельности*.

Управление денежными средствами (Cash Management) - это размещение излишка денежных средств в приобретение эквивалентов денежных средств, конечной целью которого является покрытие краткосрочных денежных обязательств, а не инвестирование (т.е. казначейская, а не финансовая функция).

Классификация денежных потоков

В отчете о движении денежных средств должны отражаться денежные потоки отчетного периода с их разделением по *операционной (текущей), инвестиционной и финансовой деятельности*.

Операционная деятельность - это основной вид деятельности, создающий выручку компании, а также прочая деятельность за исключением инвестиционной или финансовой деятельности.

К денежным потокам по операционной деятельности относятся:

- *поступления от продажи товаров и предоставления услуг;*
- *поступления рентных платежей за предоставление прав, вознаграждений, комиссионных и прочих видов выручки;*
- *выплаты поставщикам товаров и услуг;*
- *выплаты работникам;*
- *поступления и выплаты страховых компаний по страховым премиям, искам, по рентным и прочим видам страховых полисов;*

■ *выплаты (или возмещение) налогов на прибыль, кроме относящихся к финансовой или инвестиционной деятельности;*

■ *поступления и выплаты по договорам на выполнение коммерческих или биржевых операций.*

Инвестиционная деятельность - это приобретение и выбытие внеоборотных (долгосрочных) активов (и прочих инвестиций, не включенных в категорию эквивалентов денежных средств).

К денежным потокам по инвестиционной деятельности относятся:

■ *выплаты для приобретения основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов. В частности, к ним относятся выплаты, связанные с капитализацией затрат на разработку и строительство объектов основных средств хозяйственным способом;*

■ *поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов;*

■ *выплаты по приобретению и поступления от продажи акций или долговых инструментов других компаний, а также долей в совместных предприятиях (за исключением таких инструментов, которые выступают как эквиваленты денежных средств);*

■ *выдача займов и последующее получение денежных средств.*

Отдельное раскрытие информации о денежных потоках от инвестиционной деятельности имеет важное значение, поскольку денежные потоки показывают, в каком объеме были понесены затраты на приобретение ресурсов с целью получения будущих доходов и денежных потоков.

Важно: только те затраты, которые влекут за собой признание актива в отчете о финансовом положении, могут классифицироваться как инвестиционная деятельность (!)

Финансовая деятельность - это деятельность, в результате которой изменяется величина (и структура) собственного капитала компании и ее кредитов и займов.

Примерами денежных потоков по финансовой деятельности могут служить:

■ *поступления от эмиссии акций или выпуска других долевого инструментов;*

■ *выплаты собственникам при выкупе или погашении акций компании;*

■ *поступления от эмиссии облигаций, векселей, закладных, займов, а также от прочих краткосрочных или долгосрочных долговых инструментов;*

■ *выплаты в погашение займов;*

■ *выплаты арендатором в погашение обязательства по финансовой аренде.*

Отдельное раскрытие информации о денежных потоках от финансовой деятельности имеет важное значение, поскольку данная информация полезна при прогнозировании требований в отношении будущих денежных потоков от сторон, предоставляющих капитал организации.

Важно: одна и та же операция может включать потоки денежных средств, классифицируемые по-разному. Например, когда выплата денежных средств по займу включает в себя как проценты, так и основную сумму долга, то часть, составляющая проценты, может классифицироваться как операционная деятельность, а часть, составляющая основную сумму, классифицируется как финансовая деятельность.

Представление денежных потоков по операционной деятельности

Денежные потоки от операционной деятельности преимущественно связаны с *основной приносящей доход деятельностью компании* и поэтому являются ключевым показателем того, в какой мере операции компании генерируют денежные потоки, достаточные для погашения займов, поддержания операционных возможностей организации, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования.

Компания должна составлять ОДДС в части представления денежных потоков по операционной деятельности, используя:

- А) *Прямой метод*;
- Б) *Косвенный метод*.

Прямой метод - это метод, в соответствии с которым раскрывается информация об основных классах *валовых поступлений* и *валовых выплат*,

Косвенный метод - это метод, в соответствии с которым чистая прибыль корректируется с учетом влияния не денежных операций, отложенных (или начисленных) сумм по прошлым (или будущим) поступлениям денежных средств по операционной деятельности, а также статей доходов (или расходов), связанных с потоками денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Представление денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности

Компания должна представлять основные классы *валовых денежных поступлений* и *валовых денежных выплат*, возникающих от инвестиционной и финансовой деятельности, по отдельности.

Таким образом, при отражении движения денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности должен использоваться *прямой метод*.

Косвенный метод

В соответствии с *косвенным методом* чистый поток денежных средств по операционной деятельности определяется путем корректировки чистой прибыли с учетом влияния:

- *изменений запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности*;

- *неденежных статей, таких как амортизация, резервы, отложенные налоги, нереализованная курсовая разница, нераспределенная прибыль ассоциированных компаний и доля меньшинства*;

- *всех прочих статей, денежные потоки по которым относятся к инвестиционной или финансовой деятельности*.

Порядок пересчета чистой прибыли в показатель чистого движения денежных средств по операционной деятельности, используемый при применении *косвенного метода*, может быть представлен следующим образом:

Прибавляется к чистой прибыли	Вычитается из чистой прибыли
Амортизация	-
Убытки (инвестиционная и финансовая деятельность)	Доходы (инвестиционная и финансовая деятельность)
Уменьшение дебиторской задолженности	Увеличение дебиторской задолженности
Уменьшение остатков товарно-материальных ценностей	Увеличение остатков товарно-материальных ценностей

Уменьшение расходов будущих периодов	Увеличение расходов будущих периодов
Увеличение кредиторской задолженности	Уменьшение кредиторской задолженности
Увеличение начисленных обязательств	Уменьшение начисленных обязательств

Иллюстрация косвенного метода:

Ниже представлены выдержка из бухгалтерского баланса Компании А по состоянию на 31 декабря 2017 года и 31 декабря 2016 года, а также выдержка из отчета о прибылях и убытках этой компании за 2017 год.

Выдержка из бухгалтерского баланса:

Показатели	На 31.12.2017 г., долл. США	На 31.12.2016 г. долл. США
Текущие активы		
Запасы	215	196
Дебиторская задолженность	513	410
Текущие обязательства		
Кредиторская задолженность	390	399

Выдержка из отчета о прибылях и убытках:

Показатели	За 2017 г., долл. США
Выручка	3 090
Себестоимость реализации	(2 580)
Валовая прибыль	510
Административные затраты	(350)
Чистая прибыль	160

Кроме того, в затраты компании включены *амортизационные отчисления* на сумму 57 долл. США, списаны *безнадежные долги* на сумму 22 долл. США.

При таких исходных данных потоки денежных средств от операционной деятельности будут рассчитаны следующим образом:

Потоки денежных средств от операционной деятельности:

Показатель	Сумма, долл. США
Чистая прибыль до налогов	160
Корректировки на:	
Амортизацию	57
Списание безнадежных долгов	22
Операционная прибыль до изменения оборотного капитала	239
Увеличение запасов (215 - 196)	(19)
Увеличение дебиторской задолженности (513 - 410)	(ЮЗ)
Уменьшение кредиторской задолженности (390 - 399)	(9)
Чистые денежные средства от операционной деятельности	108

В белорусской практике ОДДС составляется только *прямым методом*.

Согласно МСФО (IAS) 7 компаниям *рекомендуется* в отчете о движении денежных средств отражать денежные потоки по операционной деятельности на основе *прямого метода*, поскольку информация, полученная в этом случае, используется при прогнозировании будущих потоков денежных средств (!)

Денежные потоки в иностранной валюте

Денежные потоки, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в *функциональной валюте* компании путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату соответствующего денежного потока.

Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменений обменных курсов валют, *не являются денежными потоками*.

Однако влияние изменений обменных курсов на денежные средства и их эквиваленты, имеющиеся или ожидаемые к получению в иностранной валюте, представляется в отчете о движении денежных средств с тем, чтобы сверить денежные средства и их эквиваленты на начало и на конец отчетного периода.

Эта сумма представляется отдельно от денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и включает разницы, при их наличии, которые возникли бы в случае представления данных денежных потоков по обменным курсам на конец периода (см. пример ОАО «Альфа» ниже).

Проценты и дивиденды

В отношении *выплаченных* и *полученных* процентов и дивидендов нет единого мнения в вопросе классификации таких денежных потоков. МСФО (IAS) 7 допускает два подхода:

■ *Выплаченные (полученные) проценты и дивиденды могут быть классифицированы как денежные потоки от операционной деятельности, потому что они учитываются при определении прибыли или убытка;*

■ *Альтернативно выплаченные (полученные) проценты и дивиденды могут быть классифицированы как денежные потоки от финансовой деятельности (в части выплаченных) или инвестиционной деятельности (в части полученных), потому что они представляют собой затраты на привлечение финансовых ресурсов или доходы на инвестиции.*

Налоги на прибыль

Денежные потоки, возникающие в связи с налогами на прибыль, должны быть раскрыты отдельно и классифицированы как денежные потоки от операционной деятельности (за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью и их выделение *практически осуществимо*)

Раскрытие информации в финансовой отчетности по МСФО

Отчет о движении денежных средств является перечнем денежных поступлений и выплат, которые позволяют согласовать входящий и исходящий остатки денежных средств и их эквивалентов.

В дополнение к основному отчету о движении денежных средств раскрывается следующая информация:

- a) *состав денежных средств и их эквивалентов;*
- b) *данные об остатках денежных средств и их эквивалентов, выраженных в иностранной валюте;*
- c) *сумму имеющихся у компании значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, которые ограничены в использовании, с комментариями руководства относительно причин данных ограничений;*
- d) *взаимовязку денежных средств в Отчете о финансовом положении и Отчете о движении денежных средств.*

Существуют различные обстоятельства, при которых остатки денежных средств и их эквивалентов недоступны для использования компанией. Примером могут служить следующие ситуации:

- *денежные средства арестованы или заблокированы в связи с судебными разбирательствами, требованиями налоговых органов и т.д.;*
- *заключен договор с банком, предполагающий обязательный остаток средств на счете;*
- *денежные средства находятся на счетах в банках, у которых отозвана лицензия на осуществление банковской деятельности.*

Важно: денежные средства с ограничением к использованию исключаются из состава денежных средств и их эквивалентов и показываются в качестве прочих активов, либо отдельной строкой, если их сумма существенна (!)

Стандарт поощряет раскрытие прочей информации, которая может оказаться уместной в целях оценки пользователем финансового состояния компании. К такой информации, в частности, относятся:

- *суммы неизрасходованных кредитных средств, которые могут быть использованы в будущем, с указанием ограничений по их использованию;*
- *сумма потоков денежных средств, направленных на увеличение производственных мощностей, отдельно от денежных потоков, необходимых для поддержания мощностей;*
- *сегментный анализ потоков денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности по отраслям и географическим регионам.*

Ниже представлен пример оформления отчета о движении денежных средств, составленного косвенным методом.

ОАО "Альфа"

(наименование организации)

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
за год, закончившийся 31 декабря 2017 года

долл. США

2017 г. 2016 г.

Чистая прибыль до налогов	1 574	1 611
Амортизация	3 313	2 516
Начисленные резервы	135	193
Прибыль от выбытия внеоборотных активов	(1401)	(374)

Электронный учебно-методический комплекс «Международные стандарты финансовой отчетности»

/плаченный налог на прибыль	(339)	(637)
Валовые денежные средства от операционной деятельности	3 282	3 309
Увеличение) уменьшение запасов	(55)	146
Уменьшение дебиторской задолженности покупателей	546	638
Увеличение кредиторской задолженности поставщикам	419	73
Прочие изменения оборотного капитала	498	79
Чистые денежные средства от операционной деятельности	4 690	4 245
<i>В том числе по прекращенной деятельности</i>	87	131
Покупка основных средств	(2 239)	(2 617)
Поступления от продажи основных средств	2 114	521
Поступления от продажи инвестиций	903	109
Приобретение дочерних предприятий	(3 776)	(502)
Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности	(2 998)	(2 489)
<i>В том числе по прекращенной деятельности</i>	(1 504)	(3 368)
Выплата дивидендов акционерам	(662)	(528)
Погашение долговых обязательств	(890)	(551)
Уплаченные проценты	(704)	(505)
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	(2 256)	(1 584)
<i>В том числе по прекращенной деятельности</i>		-
Приращение денежных средств и их эквивалентов в результате хозяйственной деятельности	(564)	172
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	719	491
Приращение денежных средств и их эквивалентов вследствие колебания обменного курса	(15)	8
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	140	671

Тема 5. Признание, оценка и представление в отчетности запасов

МСФО 2 устанавливает порядок:

- отражения запасов в бухгалтерской отчетности в качестве актива;
- расчета себестоимости запасов.

Данный стандарт регулирует учет операций по:

- приобретению сырья и материалов для дальнейшей обработки;
- оценке себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции;
- оценке себестоимости незавершенного производства, включающего стоимость израсходованного сырья и материалов;
- приобретению товаров и определению их себестоимости при продаже (включая такие специфические товары как автомобили, дома, земельные участки).

Положения МСФО 2 не регулируют операции, связанные с:

-учетом расходов незавершенного производства по строительным договорам (этот вопрос регулируется МСФО 11);

-приобретением финансовых активов (акций, облигаций, векселей и иных финансовых инструментов);

-учетом запасов, возникающих в сельскохозяйственной деятельности (этот вопрос регулируется МСФО 41);

-приобретением товаров в спекулятивных целях, то есть с целью получения прибыли в краткосрочном периоде за счет колебаний цен на рынке, например, участниками биржевой торговли (брокерами и трейдерами).

Основные положения:

Запасы - это активы в форме сырья или материалов, предназначенные для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг, а также предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности.

Себестоимость запасов:

В себестоимость запасов в виде сырья и материалов включаются:

-цена, уплаченная поставщикам. Если компания приобретает сырье и материалы на условиях отсрочки, которые содержат элементы финансирования, то стоимость покупки отражается в размере справедливой (дисконтированной) величины. Разница между справедливой ценой (ценой покупки на условиях обычного торгового кредита) и суммой покупки по договору с поставщиком, признается как расход по процентам в протяжении периода финансирования;

-импортные пошлины и другие налоги (кроме возмещаемых в соответствии с налоговым законодательством);

-расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов.

-торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на закупку.

В себестоимость полуфабрикатов и готовой продукции, кроме расходов на сырье и материалы, включаются также затраты, непосредственно связанные с процессом производства, например, такие как:

-прямые затраты на оплату труда;

-постоянные накладные производственные расходы, распределение которых на себестоимость единицы выпущенной продукции производится, исходя из производственных мощностей компании при работе в нормальных условиях.

Не включаются в себестоимость запасов, а включаются в состав текущих расходов:

-сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

-затраты на хранение, если только они не являются необходимыми для процесса производства (например, время сушки древесины, или время выдержки коньячных спиртов);

-административные накладные расходы;

-расходы на сбыт.

Методы определения себестоимости запасов

Стандарт разрешает использовать различные методы определения себестоимости запасов, если результаты их применения приближенно выражают значение себестоимости.

- Метод специфической идентификации индивидуальных затрат

должен использоваться для определения себестоимости специфических запасов, не являющихся взаимозаменяемыми (автомобили, ювелирные изделия, дорогостоящие меховые изделия и т.д.), а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов.

Для взаимозаменяемых единиц запасов, к которым относится большинство видов сырья, материалов и готовой продукции должны применяться следующие методы:

-Метод ФИФО (первое поступление - первый отпуск)

Данный метод предполагает, что запасы, закупленные или произведенные первыми, будут проданы первыми, и соответственно, запасы, остающиеся на конец периода, были приобретены или произведены позднее, чем проданные.

-Методом средневзвешенной стоимости

По формуле средневзвешенной стоимости, стоимость каждой статьи определяется из средневзвешенной стоимости запасов в начале периода и стоимости запасов, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе (метод простой средневзвешенной), или по получении каждой дополнительной партии (методом скользящей средневзвешенной).

-Метод учета по ценам продажи

Применяется, например, в розничной торговле для оценки товарных запасов, для которых нецелесообразно использовать другие методы оценки себестоимости. Себестоимость запасов определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент торговой наценки.

-Запрещен метод ЛИФО

Использование метода ЛИФО (первое поступление - последний отпуск) международными стандартами финансовой отчетности запрещено, так как его применение даже при незначительных инфляционных процессах способствует искажению данных финансовой отчетности.

Учет обесценения запасов

Иногда компания вынуждена продавать запасы по цене ниже их себестоимости. Это может произойти в результате:

-механических повреждений запасов;

-морального устаревания запасов;

-падения цен на рынке;

-увеличения расходов на сбыт. (Например, введение специальной дорогостоящей сертификации для продажи данного товара, приведет к убыточности продаж; резкий рост стоимости транспортных расходов для вывоза товара из мест хранения).

Оценка запасов в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин:

-себестоимости;

-возможной чистой стоимости реализации.

При расчете возможной чистой стоимости реализации учитываются:

Чистая цена продаж - оценочная цена продажи в обычных условиях за вычетом возможных затрат на доработку и реализацию.

Пример 1

<i>Продукт</i>	<i>Факт. расходы</i>	<i>Продажная стоимость</i>	<i>Сбытовые расходы</i>
<i>Шкаф</i>	<i>100</i>	<i>120</i>	<i>25</i>
<i>Стул</i>	<i>50</i>	<i>60</i>	<i>5</i>
<i>Стол</i>	<i>75</i>	<i>85</i>	<i>15</i>

Определить запасы на конец периода.

Ответ 1

<i>Продукт</i>	<i>Факт. расходы</i>	<i>ВЧЦР</i>	<i>Запасы</i>
<i>Шкаф</i>	<i>100</i>	<i>95</i>	<i>95</i>
<i>Стул</i>	<i>50</i>	<i>55</i>	<i>50</i>
<i>Стол</i>	<i>75</i>	<i>70</i>	<i>70</i>
<i>Итого</i>			<i>215</i>

Признание в качестве расхода:

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, в обязательном порядке должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующая выручка.

Некоторые запасы могут относиться на счета других активов.

Например, материалы, использованные при создании основного средства, включаются в стоимость основного средства, и включаются в расходы посредством начисления амортизации в течение срока полезной службы основного средства.

Аналогичная ситуация может возникать при использовании материалов для создания иных видов имущества, например, стоимость материалов учитывается в стоимости готовой продукции и т.д.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности в обязательном порядке отчитывающаяся компания должна раскрывать следующую информацию:

-учетную политику, принятую для оценки запасов, в том числе – использованный способ расчета их себестоимости;

-общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по статьям классификации, принятой данной компанией. Обычными классификациями запасов являются: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция.

Компания вправе представить запасы в иной классификации, если это поможет пользователю финансовой отчетности получить более точное представление о результатах ее деятельности.

-балансовую стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

-сумму запасов, признанных в качестве расходов в течение периода (данные о себестоимости продаж);

Некоторые компании используют такой формат для отчета о прибыли и убытках, который приводит к раскрытию других величин, вместо себестоимости запасов, признаваемой в качестве расхода в течение периода. Согласно этому формату организация представляет анализ расходов, используя классификацию, основанную на характере расходов. В этом случае организация раскрывает затраты, признаваемые в качестве расхода для сырья и расходных материалов, заработной платы и других затрат вместе с величиной чистого изменения запасов за период.

- сумму уценки СТОИМОСТИ запасов, признанную в качестве расхода в отчетном периоде;

- любую сумму восстановления списанной стоимости запасов, которое признается в качестве снижения суммы запасов, признанного расходом в соответствующем периоде; а также обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списанных запасов;

- балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

Тема 6. Признание, оценка и представление в отчетности основных средств

6.1 Сфера применения

Применяется ко всем основным средствам, кроме:

- а) основных средств, предназначенных для продажи (МСФО (IFRS) 5);
- (b) биологических активов сельскохозяйственного назначения МСФО 41);
- (с) прав на минеральные ископаемые (резервы), такие как нефть, газ и прочие невозстановимые природные ресурсы.

Однако стандарт применяется к основным средствам, используемым для добычи (производства) активов (b) и (с).

Главные вопросы в учете основных средств

- момент признания активов,
- определение их балансовой стоимости,
- определение амортизационных отчислений.

Основные средства - это материальные активы, которые:

- используются компанией для производства товаров и услуг, для сдачи в аренду, или для административных целей; и которые
- предполагается использовать в течение более чем одного периода.

Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:

- (a) существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- (b) себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.

Такие статьи как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование признаются в отчетности в соответствии с настоящим МСФО, если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы.

Оценка длительности использования

все объекты основных средств (кроме земли) со временем утрачивают способность приносить экономические выгоды и, следовательно, имеют ограниченный срок полезной службы

срок полезной службы не может быть измерен точно при принятии объекта к учету и устанавливается посредством его приближенной оценки

срок полезной службы объекта каждая компания определяет самостоятельно исходя из конкретных условий деятельности

Амортизация

Амортизация - это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

Амортизируемая стоимость - фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности в качестве стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Срок полезного использования:

- период, в течение которого ожидается использование компанией амортизируемого актива; либо

- количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

«Составные» активы

Иногда общую сумму затрат, связанных с активом, необходимо разделить на составляющие части и учитывать отдельно: когда составные части данного объекта имеют разные сроки полезного использования

6.2 Первоначальная оценка основных средств

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценен по фактическим затратам на приобретение.

Первоначальная стоимость

(а) цена приобретения, включая расходы на доставку и страховку, импортные пошлины, невозмещаемые налоги на покупку и комиссионные;

(б) прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению, включая прямые затраты по вознаграждению персонала (МСФО 19), затраты на подготовку площадки, первичные затраты на доставку и разгрузку, затраты на установку; стоимость профессиональных услуг, таких как работа архитекторов и инженеров;

(с) предварительно рассчитанные затраты по ликвидации и перевозке актива и восстановлению территории, обязательство по которым принято компанией на момент приобретения актива.

Признание основных средств в учете

Административные и другие общие накладные расходы не являются элементами фактической стоимости основных средств, если они не относятся непосредственно к приобретению актива или его доведению до рабочего состояния.

Так же расходы по вводу в эксплуатацию и другие подготовительные расходы не входят в стоимость актива, если они не являются необходимыми для приведения актива в рабочее состояние. Первичные операционные убытки, понесенные до достижения показателей эксплуатации основного средства, признаются как расход.

Предполагаемая стоимость демонтажа, ликвидации актива и восстановления площадки, в той степени, в какой она признается в качестве резерва согласно МСФО 37, включается в состав первоначальной стоимости основных средств

Если оплата объекта происходит с отсрочкой платежа, то такой платеж входит в состав стоимости объекта по дисконтированной стоимости (если только затраты по нему не капитализируются согласно МСФО 23)

Правительственная субсидия, полученная на приобретения актива, может уменьшать его первоначальную стоимость

Объект получен в результате *обмена активами* (или комбинации обмена с частичной оплатой деньгами): признается по справедливой стоимости полученного актива, за исключением ситуаций некоммерческого обмена и ситуаций когда справедливая стоимость - НПП130В не может быть определена; в таком случае, актив признается в учете по стоимости переданного актива.

Обмен является не коммерческим, если конфигурация (время, суммы и риск) денежных потоков от выбывающего актива существенно отличаются от конфигурации нежных потоков приобретенного актива или рентабельность операций компании существенно меняется в связи с обменом активов.

Справедливая стоимость актива, по которому не существует активного рынка, может определена если разброс возможных оценок стоимости актива не велик и если вероятности полученных оценок могут быть определены и использованы для расчета справедливой стоимости актива.

Объект получен в ходе объединения компаний - признается по справедливой стоимости (IFRS 3)

Объект получен в финансовую аренду - признается по наименьшей из справедливой стоимости и дисконтированной стоимости арендных платежей (МСФО 17)

Последующие затраты

Последующие затраты увеличивают балансовую стоимость, если компания получит лучшие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели существующего актива.

Все прочие последующие затраты должны быть признаны как расходы за период, в котором они были понесены.

6.3 Последующая оценка основных средств

Основной порядок учета

объект учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Альтернативный порядок учета

объект учитывается по справедливой, стоимости на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

6.4 Переоценка

Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке также подлежит вся группа основных средств, к которой относится данный актив.

Справедливая стоимость объектов основных средств как правило определяется оценщиком на основании рыночных цен на момент оценки.

Если из-за специфики группы объектов основных средств не существует рыночных индикаторов их справедливой стоимости, то справедливая стоимость может определяться путем расчета остаточной восстановительной стоимости

Увеличение стоимости ОС от переоценки относится на резервы (собственные средства) - резерв по переоценке (аналог добавочного капитала)

В случае уменьшения стоимости переоцененного ОС, сумма уменьшения в пределах прошлых дооценок относится на уменьшение ранее созданного резерва, а сумма сверх прошлых переоценок - на расходы периода (т.е. на отчет о прибылях и убытках).

Сумма увеличения стоимости основных средств признается доходом в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода.

Методы учета переоценки

Метод пропорциональной переоценки

Основное средство и накопленная амортизация увеличиваются пропорционально требуемому увеличению балансовой стоимости

Дт Основное средство

Кт Накопленная амортизация

Кт Резерв переоценки

Метод списания

Накопленная амортизация основного средства списывается, основное средство увеличивается до требуемой балансовой стоимости

Дт Основное средство

Дт Накопленная амортизация

Кт Резерв переоценки

Пример 1

Первоначальная стоимость 1 000

Накопленная амортизация (износ) (250)

Какие проводки необходимо сделать, чтобы произвести переоценку путём списания и путем пропорционального изменения, если балансовая стоимость объекта основных средств после переоценки должна равняться:

(a) \$1 100

(b) \$900

Решение

(a) Метод списания

Дт Основное средство 100

Дт Накопленная амортизация 250

Кт Резерв переоценки (350)

новая балансовая стоимость = \$ 1 100

Метод пропорциональной переоценки

Изменение: \$ 1 100/\$ 750 = 1.467

Дт Основное средство 467

Кт Накопленная амортизация (117)

Кт Резерв переоценки (350)

новая балансовая стоимость = \$ 1 100

(b) Метод списания

Кт Основное средство 100
Дт Накопленная амортизация 250
Кт Резерв переоценки (150)

новая балансовая стоимость = \$ 900

Метод пропорциональной переоценки

Изменение: \$ 900/\$ 750 = 1.2
Дт Основное средство 200
Кт Накопленная амортизация (50)
Кт Резерв переоценки (150)

новая балансовая стоимость = \$ 900,

6.5 Амортизация

Амортизируемая стоимость объекта основных средств списывается систематически на протяжении срока его полезного использования.

Метод начисления амортизации должен отражать характер потребления экономических выгод. Использование метода начисления амортизации на основе выручки, генерируемой от использования актива, не допустимо.

Ликвидационная стоимость пересматривается не реже одного раза в год и должна быть равна сумме, которую предприятие могло бы получить от продажи актива на текущий момент, если бы актив уже достиг, состояния, ожидаемого в конце срока его полезного использования.

Амортизационные отчисления признаются в качестве расхода (если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива)

Амортизация актива начинается с момента его готовности к эксплуатации завершается или к моменту признания актива, как предназначенного для продажи (IFRS : или к моменту списания.

Актив должен списываться когда более не существуют будущие экономические выгоды от его использования или реализации

Прибыль (убыток) от списания актива отражаются в ОПУ

Срок полезной службы определяется руководством *компании на основа* «наилучшей оценки» («best estimate»)) и должен при необходимости пересматриваться. Изменение в сроках полезной службы отражается как изменение учетных оценок (МСФО 8)

Метод амортизации должен отражать «модель» потребления предприятием экономических выгод от данного класса основных средств

- способ прямолинейного списания (straight line method)
- способ списания пропорционально объему продукции (volume of production method)
- способ уменьшаемого остатка (reducing balance method)

Пример 2

Амортизируемая сумма актива (фактическая стоимость минус остаточная стоимость реализации) равна 1,000.

Полезная жизнь 5 лет.

Рассчитать амортизацию используя метод уменьшаемого остатка по сумме цифр лет.

Решение

Годы	Процент амортизации	Амортизируемая стоимость	Расход по амортизации	Остаточная стоимость
1	7%	1 000	67	933
2	13%	1 000	133	800
3	20%	1 000	200	600
4	27%	1 000	267	333

6.6 Убытки от обесценения актива

Для определения того, обесценился ли объект основных средств, применяется МСФО 36. Компания пересматривает балансовую стоимость активов, определяет возмещаемую сумму, и признает или восстанавливает убыток от обесценения)

Предприятия, которые регулярно продают объекты основных средств, ранее используемые для сдачи в аренду, переводят такие активы в состав запасов по балансовой стоимости этих объектов в тот момент, когда их перестали сдавать в аренду и они стали предназначенными для продажи.

Компания должна раскрыть:

- способы оценки балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;
- используемые методы начисления амортизации;
- применяемые сроки полезного использования;
- валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода
- балансовую стоимость на начало и конец периода:
- поступление;
- выбытие;
- приобретения путем объединения бизнеса;
- увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценок
- признанные и восстановленные убытки от обесценения,
- амортизация;
- чистые курсовые разницы от пересчета показателей отчетности иностранной компании;
- прочие изменения

Если была переоценка, то должны раскрываться:

- способ переоценки активов;
- дата переоценки;
- привлекался ли независимый оценщик;
- описание индексов, использованных для определения восстановительной стоимости;

- балансовая стоимость каждого вида основных средств, которая отражалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались, согласно основному порядку учета;
- прирост от переоценки

Тема 7. Признание, оценка и представление в отчетности нематериальных активов

7.1 Сущность нематериальных активов

Международные стандарты делят все долгосрочные (необоротные) активы на два типа: материальные и нематериальные. Материальные активы обладают физической осязаемой сущностью, в противоположность им нематериальные активы либо такой сущностью не обладают вообще, либо эта сущность не является определяющей с точки зрения стоимости таких активов. Например, стоимость программного обеспечения не может быть оценена с точки зрения стоимости дискеты, или другого носителя, на который оно записано. Стоимость (или ценность) нематериальных активов зависит от тех прав или привилегий, которые получает их обладатель.

Нематериальные активы можно также разделить на две категории:

- Идентифицируемые;
- Неидентифицируемые (например, гудвилл).

Несмотря на то, что одним из основных элементов определения активов является их идентифицируемость, гудвилл представляет собой особый специфический вид актива, который на самом деле представляет собой разницу между ценой, уплаченной за приобретенную компанию, и справедливой стоимостью принадлежащих этой компании чистых активов. Из определения очевидно, что гудвилл может появиться в составе активов только при покупке другой компании, а признать гудвилл, созданный самой компанией, не представляется возможным, так как невозможно отделить затраты, связанные с его созданием, от других затрат на развитие бизнеса в целом.

Идентифицируемым нематериальным активам посвящен МСФО 38

К нематериальным активам не относятся:

- Отложенные налоговые активы;
- Арендованные активы, учитываемые в соответствии с МСФО 17 (Аренда)
- Инвестиции в финансовые активы;
- Инвестиции в другие предприятия;
- Запасы истощаемых природных ресурсов.

Признание нематериальных активов:

Нематериальные активы являются, прежде всего, активами. Это означает, что для того чтобы иметь возможность признать (поставить на учет) такой актив, он должен соответствовать общему определению активов и критериям признания:

1. Актив должен быть идентифицируемым;
2. Компания должна обладать контролем над этим активом;
3. Поток будущих экономических выгод от использования актива должен быть вероятен;
4. Стоимость актива может быть надежно оценена.

В противном случае затраты относятся на финансовые результаты, как расходы периода.

Идентифицируемость:

Для того, чтобы актив был идентифицируемым, он должен:

- быть отделяемым от компании (может быть продан, передан, сдан в аренду и т.д.);
- возникать из юридических или контрактных прав.

Контроль:

Контроль определяется возможностью:

- получения будущих экономических выгод от использования актива;
- ограничения доступа других лиц к получению этих выгод.

Вероятный приток будущих экономических выгод:

Будущие экономические выгоды могут быть выражены как в форме дополнительных доходов, так и в форме сокращения затрат. Также как и в случае с шовными средствами, очень важно, чтобы компания была в состоянии продемонстрировать поток этих будущих выгод, в противном случае, все затраты расходами периода. Это особенно актуально для оценки затрат на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

Оценка вероятности получения будущих экономических выгод должна жироваться на обоснованных и подтверждаемых предположениях, сделанных менеджерами компании относительно будущих экономических условий.

7.2 Варианты создания нематериальных активов

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки

Процесс создания нематериального актива включает в себя две стадии:

- стадию исследований;
- стадию разработок.

Исследования - это оригинальные и плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Разработки - это применение результатов исследований или других знаний в санировании или проектировании производства новых или существенно усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Если компания не может отделить стадию исследования от стадии разработки, то вдует затраты по созданию нематериального актива должны учитываться так, как если бы они были понесены только на стадии исследования, т.е. они не подлежат признанию.

Стадия исследований

Примерами научно-исследовательских разработок (НИР) являются: деятельность, направленная на получение новых знаний;

1.поиск, оценка и окончательный отбор способов применения результатов исследований или других знаний;

2.поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;

3.формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, .тем или услуг.

Затраты на исследования должны признаваться в качестве расхода на момент их осуществления.

Стадия разработок

Примерами опытно-конструкторских разработок (ОКР) является:

1. проектирование, конструирование и тестирование образцов и моделей до начала производства;

2. проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, в том числе для новой технологии;

3. проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, которая по масштабам не подходит экономически для коммерческого производства;

4. проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Таким образом, по определению, ОКР находятся ближе к возможности получения! будущих экономических выгод, чем НИР. Следовательно, любые затраты на научные! исследования не могут быть признаны в качестве нематериальных активов и должны быть признаны расходами в составе финансовых результатов в том периоде, в котором они были понесены. С другой стороны, ОКР в некоторых ситуациях могут сопровождаться! вполне осязаемыми выгодами, что дает возможность капитализации таких затрат, В противном случае порядок их учета будет аналогичен учету НИР.

Требуется наличие всех нижеприведенных критериев, для того, чтобы иметь возможность провести капитализацию затрат на ОКР:

1. техническая осуществимость завершения создания нематериального актива с тем, чтобы он был готов к использованию или продаже;

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

3. способность компании использовать нематериальный актив или продать его;

4. наличие определенности, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;

5. ресурсы, необходимые для завершения создания и использования или продажи нематериального актива;

6. способность надежно оценить затраты относящиеся к нематериальному активу.

Гудвилл

Созданный компанией гудвилл никогда не признается в качестве нематериального актива. Причиной тому является невозможность идентифицировать этот актив или отделить его от других активов компании. Кроме того, его зачастую нелегко контролировать. По тем же причинам и многие другие нематериальные активы, создаваемые компанией для собственных нужд, не могут быть признаны в качестве активов. Важно отметить еще и то, что стоимость такого актива для компании тоже практически невозможно надежно оценить.

Однако, если стоимость актива для компании оценить возможно, то дополнительно необходимо подтверждение намерения компании завершить разработку нематериального актива и возможности коммерческого использования этого актива. Если эти критерии не соблюдены, то актив не признается, а соответствующие затраты признаются расходами в отчете о прибыли и убытках.

7.3 Оценка нематериальных активов

Первоначальная оценка:

Все нематериальные активы, соответствующие определению и критериям признания активов должны учитываться по сумме затрат на их приобретение. Эти затраты

соответствуют справедливой стоимости уплаченного при покупке вознаграждения. Таким образом, если нематериальный актив приобретается за денежные средства, то их сумма и является определяющей при первоначальной оценке. Необходимо помнить, что в случае приобретения актива в кредит (с рассрочкой платежа) его стоимость будет эквивалента текущей приведенной (дисконтированной) стоимости всех будущих выплат. При этом разница между номинальной суммой выплат и учетной стоимостью актива представляет собой расходы на проценты, признаваемые в течение срока погашения долга.

В случае, если нематериальный актив приобретается путем обмена на другой, не аналогичный актив, то именно справедливая стоимость этого передаваемого актива и будет являться себестоимостью актива.

Первоначальная стоимость нематериального актива включает:

- покупную стоимость; импортные пошлины;
- не возмещаемые налоги, включаемые в стоимость приобретения; оплату юридических услуг;
- затраты, напрямую связанные с подготовкой актива к использованию по назначению;
- вычеты, такие как скидки и возврат переплаты.

Оценка нематериальных активов, созданных внутри компании:

Стоимость нематериальных активов, созданных на предприятии, формируется ем капитализации всех прямых затрат, понесенных в связи с созданием этого актива, иная с момента, когда впервые актив может быть признан в качестве такового. Все затраты, понесенные до этой даты, должны были быть списаны в расход периода и в последующем восстановлению не подлежат.

К прямым затратам относятся затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные в процессе создания актива, затраты на оплату труда (включая социальные начисления) тех, кто принимал в этом процессе непосредственное участие. В затраты включаются также и соответствующие накладные затраты. Скорее всего, к таким затратам будут относиться затраты по амортизации используемых основных средств, а также патентов и лицензий, необходимых для создания нематериального актива.

Накладные затраты, связанные с неэффективным или непродуктивным использованием ресурсов списываются в расходы и капитализации не подлежат. Общие административные затраты, напрямую не относящиеся к создаваемому активу, должны быть также списаны в расходы периода.

Капитализации подлежат и затраты по обслуживанию кредитов, если соблюдаются все требования капитализации, рассмотренные нами ранее.

Не могут быть капитализированы в качестве нематериальных активов:

- Затраты на исследования;
- Убытки начального периода, пока предприятие не вышло на проектную мощность;
- Организационные расходы, такие как, например, юридические услуги и регистрационные сборы, которые обычно взимаются при регистрации предприятия;
- Расходы на обучение персонала; Рекламные и аналогичные расходы;
- Реструктуризация, реорганизация и прочие затраты, связанные с организацией бизнеса или выпуском новой продукции;
- Перечень покупателей, бренды, заголовки и аналогичные активы, созданные самим предприятием.

Оценка нематериальных активов, поступивших в результате обмена

Компания может приобретать нематериальные активы не только за денежные средства, но и в обмен на другие активы или услуги. В тех случаях, когда ценность обмениваемых активов не одинакова, возникает необходимость в денежных доплатах.

Стоимость нового актива определяется по справедливой стоимости сделки, за исключением случаев, когда:

-Обмен лишен коммерческой основы;

-Справедливая стоимость ни одного из активов не может быть надежно измерена.

Тот же самый принцип применяется и в случае обмена основных средств.

Оценка нематериальных активов, приобретенных за счет государственной субсидии

Если нематериальный актив выдан в форме гранта (субсидии), он первоначально признается:

-либо по номинальной стоимости;

-либо по справедливой стоимости на дату субсидии.

Любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению, капитализируются (МСФО 20 Учет субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи)

Оценка нематериальных активов, приобретенных, как часть объединения бизнеса

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в ходе объединения компании, равна его справедливой стоимости на дату покупки.

Последующие затраты

Последующие затраты, связанные с обслуживанием и поддержанием качества учитываемого нематериального актива должны списываться в затраты в периоде, в котором они понесены. Это, прежде всего, связано с самой природой нематериальных активов. В большинстве случаев практически невозможно определить, насколько те или иные затраты улучшили свойства нематериального актива, что приведет к притоку дополнительных выгод для предприятия. Таким образом, все последующие затраты списываются в расходы, за исключением случаев, когда:

- Существует вероятность получения выгод от использования нематериального актива в большем объеме, чем это ранее предполагалось;

-Затраты на это улучшение могут быть надежно оценены.

Последующая оценка

Также как и МСФО 16, МСФО 38 предусматривает два модели оценку нематериальных активов:

-Модель оценки по первоначальной стоимости;

-Модель оценки по переоцененной стоимости

Метод учета по первоначальной стоимости:

Нематериальный актив учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель оценки по переоцененной стоимости:

Можно применять только в тех случаях, когда существует активный рынок аналогичных нематериальных активов. Стандарт дает определение понятия активного рынка.

Активный рынок существует, если все перечисленные ниже критерии присутствуют: Товары, являющиеся предметом торга на рынке идентичны друг другу;

Практически в любое время можно найти покупателя и продавца товара; Цены на товар общеизвестны.

Амортизация

Амортизируемая стоимость нематериального актива с конечным сроком полезной службы должна распределяться на систематической основе на протяжении срока использования.

Потребление экономических выгод от использования нематериальных активов выражается в форме начисления амортизации. Характерно, что ликвидационная стоимость нематериальных активов, как правило, равна нулю.

Нематериальный актив может иметь ликвидационную стоимость выше нуля, если:

- существуют обязательства третьих лиц по выкупу этого нематериального актива;
- существует активный рынок нематериального актива, со ссылкой на который можно определить ликвидационную стоимость и ожидается, что этот рынок будет существовать и на момент прекращения использования актива.

Метод амортизации

Должен отражать характер потребления компанией экономических выгод от использования нематериального актива. Если такой характер установить не представляется возможным, то необходимо использовать метод линейной амортизации. Ускоренная амортизация в данном случае не применяется. Подходы к определению метода амортизации нематериального актива являются специфическими, отличающимися от амортизации основных средств. Тем не менее, общим является то, что избранные методы амортизации, сроки полезного использования и ликвидационная стоимость нематериальных активов должны регулярно, хотя бы один раз в год, оцениваться на соответствие ожиданиям компании.

Нематериальные активы, используемые на основании лицензии, как, например, компьютерные программы, должны амортизироваться в течение срока действия лицензии или ожидаемого срока их полезного использования, если он короче.

7.4 Обесценение нематериальных активов

Актив считается обесценившимся, если его балансовую стоимость нельзя возместить в результате будущей деятельности компании. Использование актива может продолжаться, но получаемых выгод будет не достаточно. Всякий раз, когда при анализе, обнаруживаются признаки обесценения, необходимо рассчитать возмещаемую стоимость нематериального актива и, в случае необходимости, снизить балансовую стоимость до ее уровня.

Признаки обесценения обсуждаются в МСФО 36 «Обесценение активов» и относятся, в равной мере, и к материальным и к нематериальным активам. Порядок учета убытков от обесценения также аналогичен.

Прекращение признания нематериальных активов

Прекращение признания нематериального актива означает необходимость его исключения из статьи баланса. Это происходит:

- при выбытии актива;
- когда не ожидается получения никаких экономических выгод.

Раскрытие информации

Порядок раскрытия в отчетности информации о нематериальных активах в целом соответствует аналогичным требованиям для основных средств. Для каждого класса нематериальных активов (отдельно для приобретенных и созданных) нужно указать:

-Используемый метод амортизации;

-Срок полезного использования или ставку амортизации;

-Первоначальную историческую или переоцененную стоимость нематериальных активов и накопленную амортизацию как на начало, так и на конец периода;

-Анализ всех движений по счетам нематериальных активов и соответствующей амортизации за период, относящихся к приобретению, переоценке, списанию и прочим корректировкам стоимости;

-Суммы начисленной амортизации, признанной в отчете о прибыли и убытках за отчетный период.

Дополнительные специфические требования

-раскрывать информацию об активах, срок полезного использования которых превышает 20 лет;

-отдельно описывать индивидуальные нематериальные активы, стоимость которых существенна с точки зрения баланса компании в целом;

-расшифровать сумму затрат на НИР и ОКР, списанных на финансовые результаты за отчетный период.

-для нематериальных активов, приобретенных за счет государственных субсидий или грантов и принятых на баланс по справедливой стоимости, указать сумму фактических первоначальных затрат, связанных с их приобретением, балансовую стоимость таких активов на дату отчета; и применяемую модель переоценки.

Разъяснение ПКР (SIC) 32 "Нематериальные активы - затраты на веб-сайт"

Некоторые из первоначальных затрат на разработку инфраструктуры и графического дизайна веб-сайта капитализируются.

Предприятие может нести внутренние' затраты, связанные с разработкой и эксплуатацией собственного веб-сайта, предназначенного для внутренних или внешних пользователей. Веб-сайт, предназначенный для внешнего пользования, может использоваться для различных целей, таких как продвижение и реклама продукции и услуг предприятия, предоставление электронных услуг и продажа продукции и услуг. Веб-сайт, предназначенный для внутреннего пользования, может использоваться для хранения информации о политике и клиентах компании, а также для поиска соответствующей информации.

Веб-сайт, разработанный предприятием, должен отражаться как нематериальный актив только тогда, когда в дополнение к соответствию основным требованиям признания и первоначальной оценки, описанным в МСФО (IAS) 38 п.21, предприятие может выполнить требования, содержащиеся в МСФО (IAS) 38 п.57. В частности, предприятие может удовлетворить требование продемонстрировать то, как его веб-сайт будет создавать вероятные будущие экономические выгоды в соответствии с МСФО (IAS) 38 п.57(d) когда, например, веб-сайт может приносить выручку, включая непосредственно выручку от возможности размещения заказов через веб-сайт. Предприятие не может продемонстрировать то, как веб-сайт, исключительно либо главным образом разработанный для продвижения и рекламы его продукции и услуг, будет создавать

вероятные будущие экономические выгоды; и, следовательно, все затраты на разработку кого веб-сайта должны признаваться как расход по мере их возникновения.

Веб-сайт, который признан как нематериальный актив в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения, должен оцениваться после первоначального признания в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 38 пп.72-87. Наилучшей расчетной оценкой срока полезного использования веб-сайта должен быть короткий срок.

Тема 8. Признание, оценка и представление в отчетности инвестиционной недвижимости

8.1 Экономическая сущность

МСФО 40 определяет порядок учета инвестиционной собственности и соответствующие требования к раскрытию информации.

МСФО 40 не рассматривает следующие виды имущества:

- собственность, занимаемую владельцем (то есть, имущество, предназначенное для использования в производстве или реализации товаров (услуг) или в целях управления), которая согласно МСФО 16, отражается либо по остаточной стоимости, либо по переоцененной стоимости за вычетом начисленной впоследствии амортизации;
- имущество, предназначенное для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, которое согласно МСФО 2 отражается по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой цене реализации;
- объекты незавершенного строительства или находящиеся в стадии реконструкции, которые предполагается в будущем использовать в качестве инвестиционной собственности - для учета таких объектов в процессе их строительства или реконструкции применяется МСФО 16, а после окончания строительства или реконструкции данные объекты переходят в категорию «инвестиционная собственность» и к ним начинают применяться положения МСФО 40;
- объекты незавершенного строительства или находящиеся в стадии реконструкции по поручению третьих лиц (МСФО 11);
- доля участия арендатора в соответствии с договором операционной аренды, на которую распространяются положения МСФО 17;
- леса и иные возобновляемые природные ресурсы;
- права на пользование недрами, деятельность по разведке и разработке полезных ископаемых, месторождений нефти, природного газа и иных невозобновляемых природных ресурсов.

Инвестиционная собственность - собственность предназначена для получения арендной платы или доходов от прироста стоимости капитала, либо от того и другого. Поэтому денежные потоки, генерируемые инвестиционной собственностью, как правило, не связаны с остальными активами компании. Это отличает инвестиционную собственность от собственности, занимаемой владельцем.

Инвестиционная собственность представляется следующими видами активов:

1. Земля
2. Здания
3. Часть здания
4. Земля и здания

Если одна часть собственности используется для собственных нужд, а другая сдается в аренду, то такие части могут учитываться отдельно, но тогда и только тогда, когда существует возможность их продажи по отдельности. В противном случае такая собственность может быть классифицирована как инвестиционная только если для собственных нужд владелец использует незначительную ее часть.

8.2 Признание и оценка

Признание

Инвестиционную собственность следует признавать в составе активов тогда и только тогда, когда:

существует вероятность притока в компанию будущих экономических выгод, связанных с инвестиционной собственностью;

можно достоверно оценить стоимость инвестиционной собственности.

При принятии решения о соответствии объекта первому критерию признания, компания должна оценить степень определенности в отношении притока будущих экономических выгод исходя из имеющейся информации на момент первоначального признания. Вторым критерий признания, как правило, выполняется, поскольку в процессе операции обмена, подтверждающей приобретение актива, определяется и его стоимость.

Первоначальная оценка

Объект инвестиционной собственности должен первоначально оцениваться по себестоимости, включая затраты по сделке.

Затраты включают, например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу прав собственности и прочие затраты по сделке.

Себестоимость инвестиционной собственности, сооруженной хозяйственным способом, представляет собой стоимость на дату завершения строительства или реконструкции. До указанной даты компания должна применять МСФО 16. В момент завершения строительства или реконструкции, собственность приобретает статус инвестиционной собственности, и на нее начинают распространяться положения МСФО 40.

В себестоимость инвестиционной собственности не включаются следующие затраты:

- затраты по вводу в эксплуатацию, кроме тех случаев, когда данные затраты необходимы для приведения объекта в рабочее состояние;
- первоначальные операционные убытки до выхода на запланированный уровень сдачи помещений в аренду;
- затраты на сверхнормативное потребление материалов, трудовых и прочих ресурсов при сооружении или реконструкции объектов собственности.

Последующие затраты

Последующие затраты, связанные с отраженной в отчетности инвестиционной собственностью,

следует относить на увеличение балансовой стоимости инвестиционной собственности, когда:

- существует вероятность того, что компания в будущем получит экономические выгоды сверх нормативных показателей, первоначально рассчитанных для имеющихся объектов инвестиционной собственности;

- такие затраты могут быть достоверно оценены и отнесены на конкретный актив.

Все прочие последующие затраты следует признавать как расходы в том периоде, в котором они были понесены.

Последующая оценка

Для учета инвестиционной собственности компания должна выбрать одну из двух моделей:

либо модель учета по справедливой стоимости, при которой инвестиционная собственность отражается по справедливой стоимости, а изменения справедливой стоимости признаются в отчете о прибыли и убытках;

либо модель учета по первоначальной стоимости приобретения. Модель учета по первоначальной стоимости приобретения установлена в качестве основной в МСФО 16.

По данной модели инвестиционная собственность отражается по остаточной стоимости (за вычетом убытков от обесценения).

Компания, выбравшая модель учета по первоначальной стоимости приобретения, должна раскрывать справедливую стоимость инвестиционной собственности.

8.3 Переклассификация

Организация может перевести объект недвижимости в категорию или из категории инвестиционной недвижимости тогда и только тогда, когда имеет место изменение характера его использования. Изменение характера использования происходит, когда объект недвижимости начинает или перестает соответствовать определению инвестиционной недвижимости и существуют свидетельства изменения характера его использования. Изменение намерений руководства в отношении использования объекта недвижимости само по себе не свидетельствует об изменении характера его использования. Примерами свидетельств изменения характера использования могут служить следующие:

(a) начало использования недвижимости в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, или начало ее развития в целях использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, - для случаев перевода объекта из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;

(b) начало развития недвижимости в целях продажи - для случаев перевода объекта из категории инвестиционной недвижимости в состав запасов;

(c) завершение использования недвижимости как занимаемой владельцем - для случаев перевода объекта из категории недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости; и

(d) передача недвижимости в операционную аренду другой стороне - для случаев перевода объекта из состава запасов в категорию инвестиционной недвижимости.

Если организация принимает решение о выбытии инвестиционной недвижимости без ее развития, то она продолжает учитывать эту недвижимость как инвестиционную недвижимость до прекращения ее признания (то есть исключения из отчета о финансовом положении) и не реклассифицирует ее в состав запасов. Также если организация начинает преобразование имеющейся инвестиционной недвижимости для ее дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, то и в течение преобразования эта недвижимость остается в категории инвестиционной недвижимости и не переводится в категорию недвижимости, занимаемой владельцем.

При переводе объекта инвестиционной собственности, отражаемого по справедливой стоимости, в категорию «собственность, занимаемая владельцем» или «запасы», то в качестве первоначальной стоимости данного объекта для последующего учета согласно МСФО 16 или МСФО 2 выступает его справедливая стоимость по состоянию на дату изменения его предназначения.

Если собственность, занимаемая владельцем, переходит в категорию «инвестиционная собственность», которая будет отражаться по справедливой стоимости, то компании следует применять положения МСФО 16 до даты изменения предназначения объекта. Разницу между балансовой стоимостью имущества по МСФО 16 и его справедливой стоимостью по состоянию на вышеуказанную дату следует учитывать так же, как переоценку в соответствии с МСФО 16, то есть на счетах капитала.

Для перевода объекта из запасов в категорию «инвестиционная собственность», при условии отражения по справедливой стоимости, разницу между справедливой стоимостью объекта по состоянию на указанную дату и его балансовой стоимостью следует отнести на чистую прибыль или убыток за период. При этом, порядок учета при переводе объекта из запасов в категорию «инвестиционная собственность», которая будет отражаться по справедливой стоимости, должна соответствовать порядку учета реализации запасов.

При завершении компанией строительных работ или реконструкции сооруженного хозяйственным способом объекта инвестиционной собственности, который будет отражаться по справедливой стоимости, разницу между справедливой стоимостью имущества по состоянию на указанную дату и его балансовой стоимостью следует отнести на чистую прибыль или убыток за период.

До момента, когда собственность, занимаемая владельцем, переходит в категорию «инвестиционная собственность», отражаемую по справедливой стоимости, компании следует продолжать начисление амортизации указанной собственности и признавать убытки от ее обесценения. Разница между балансовой стоимостью имущества по МСФО 16 и его справедливой стоимостью по состоянию на вышеуказанную дату учитывается так же, как переоценка в соответствии с МСФО 16.

Выбытие

Признание объекта инвестиционной собственности прекращается (то есть он списывается с баланса) при выбытии или окончательном выводе из эксплуатации, когда после выбытия объекта не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

Выбытие объекта инвестиционной собственности может осуществляться посредством продажи или передачи в финансовую аренду.

8.4 Раскрытие информации

Информация подлежит раскрытию в пояснениях к отчетности в дополнение к сведениям, раскрываемым в соответствии с МСФО 17 «Аренда». Согласно МСФО 17 владелец инвестиционной собственности раскрывает информацию об условиях операционной аренды с позиции* арендодателя, а компания, распоряжающаяся инвестиционной собственностью по условиям договора финансовой аренды, раскрывает информацию в отношении указанной финансовой аренды с позиции арендатора, а также информацию в отношении любой собственности, переданной компанией в операционную аренду, с позиции арендодателя.

Компании следует раскрывать следующую информацию:

- модель учета;
- инвестиционную собственность, находящуюся в операционной аренде и учитываемую в составе инвестиционной собственности у арендодателя, при использовании модели по справедливой стоимости;
- критерии, разработанные компанией в целях *разграничения объектов* инвестиционной собственности и собственности, занимаемой владельцем, в тех случаях, когда классификация объектов представляется затруднительной, а также имущества, предназначенного для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиционной собственности, при этом указывается, что послужило основой для определения справедливой стоимости: объективная рыночная информация или в большей мере другие факторы (которые следует раскрыть) в связи с характером объекта и отсутствием сопоставимой рыночной информации;
- степень, в которой справедливая стоимость объекта инвестиционной собственности (отраженная в финансовой отчетности или раскрытая в пояснениях к отчетности) основана на оценке независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также опытом проведения оценки инвестиционной собственности той же категории и расположенной на той же территории, что и оцениваемый объект. Факт отсутствия подобной оценки раскрывается в пояснениях к финансовой отчетности;
- показатели, отраженные в отчете о прибыли и убытках:
- арендный доход от инвестиционной собственности;
- прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиционной собственности, от которой в отчетном периоде был получен арендный доход;
- прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиционной собственности, которая не принесла арендный доход за отчетный период;
- наличие и размер ограничений в отношении возможности реализации инвестиционной собственности, либо распределения дохода или выручки от выбытия;
- существенные договорные обязательства, касающиеся приобретения, строительства или реконструкции инвестиционной собственности, либо договора на проведение ремонта, текущего обслуживания или улучшений инвестиционной собственности.

Модель учета по справедливой стоимости

Помимо информации, указанной выше и раскрываемой в примечаниях к финансовой отчетности, компания, применяющая модель учета по справедливой стоимости, также должна представлять сверку балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало отчетного периода с балансовой стоимостью на конец отчетного периода, указывая следующее:

- прирост инвестиционной собственности, отдельно раскрывая данные о ее приросте в результате приобретения объектов и в результате капитализации последующих затрат;
- прирост инвестиционной собственности в результате приобретения объектов при объединении компаний;

- выбытие;
- чистую прибыль или убыток в результате корректировки справедливой стоимости;
- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту презентации или пересчете отчетности зарубежных операций в валюту отчетности компании, подготавливающей отчетность;
- переводы объектов инвестиционной собственности в категории «запасы» и «собственность, занимаемая владельцем», и наоборот;
- прочие изменения.

Представление сопоставимой информации по вышеизложенным пунктам не требуется.

Модель учета по первоначальной стоимости

Дополнительно к информации, необходимой к раскрытию в соответствии с общими требованиями, изложенными выше, компания, применяющая модель учета по первоначальной стоимости приобретения, также раскрывает следующую информацию:

- использованные методы начисления амортизации;
- срок полезной службы активов или использованные нормы амортизации;
- совокупную балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода;
- сверку балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и на конец отчетного периода, указывая следующее (представление сопоставимой информации не требуется):
 - прирост инвестиционной собственности, отдельно раскрывая данные о приросте в результате приобретения объектов и в результате капитализации последующих затрат;
 - прирост инвестиционной собственности в результате приобретения объектов при объединении компаний;
 - выбытие;
 - амортизацию;
 - сумму признанных в отчетности убытков от обесценения и сумму снятых убытков от обесценения за отчетный период в соответствии с МСФО 36;
 - чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности зарубежного производства;
 - переводы объектов инвестиционной собственности в категории «запасы» и «собственность, занимаемая владельцем», и наоборот;
 - прочие изменения;
 - справедливую стоимость инвестиционной собственности. В исключительных случаях, когда компания не может определить справедливую стоимость инвестиционной собственности с достаточной степенью достоверности, ей следует раскрывать следующую информацию:
 - описание инвестиционной собственности;
 - разъяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть рассчитана с достаточной степенью достоверности;
 - границы (по возможности), в которых предположительно находится величина справедливой стоимости инвестиционной собственности.

9.1 Концепция стандарта

Осмотрительность - широко применяемая концепция при подготовке финансово отчетности. Одно из основных ее положений заключается в том, что активы в балансе не должны показываться по стоимости, превышающей сумму денежных потоков, которые ожидаются от них в будущем.

Сфера применения стандарта

Стандарт применяется ко всем активам, кроме:

- Запасов (IAS 2);
- Активов, возникающих в результате договоров подряда (IAS 11);
- Отложенных налоговых активов (МСФО 11);
- Финансовых активов (IAS 32;39);
- Активов, возникающих из договоров с работниками (IAS 19);
- Инвестиционная собственность, оцениваемая по справедливой стоимости (IAS 40):
- Необоротных активов, предназначенных для продажи (МСФО 41);
- Биологических активов (IAS 41).

МСФО 36 применяется к долгосрочным нефинансовым активам:

- Основные средства;
- Нематериальные активы;
- Инвестиционная собственность, оцениваемая по себестоимости.

Алгоритм теста

Если налицо признаки обесценения актива. Необходимо провести формальную проверку на обесценение.

Индикаторы возможного обесценения.

Компания на каждую отчетную дату должна выяснять есть ли внешние, ли внутренние признаки обесценения активов.

Внешние признаки:

- Резкое существенное снижение рыночной стоимости активов;
- Значительные изменения во внешней среде (технологические, экономически политические);
- Значительное изменение рыночных индикаторов, используемых при расчете ценности использования актива;
- Балансовая стоимость чистых активов значительно превышает рыночную капитализацию компании (количество акций * рыночную стоимость).

Внутренние признаки:

- Моральное и физическое устаревание активов;
- Значительные изменения в намерении относительно использование активов (простой, прекращение деятельности, реструктуризация);
- Выявление факторов, свидетельствующих о том, что экономическая отдача активов существенно ниже запланированной.

Расчет возмещаемой стоимости.

Возмещаемая стоимость - это наибольшая из 2-х величин:

- Ценности использования;
- Справедливой стоимости за минусом затрат на продажу.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу - сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, за вычетом затрат на реализацию.

Справедливая стоимость актива определяется:

- По текущей цене покупателя на активном рынке;
- По цене последней сделки;
- Независимым сертифицированным оценщиком.

Затраты на выбытие актива включают:

- Юридическое обслуживание;
- Демонтаж;
- Доставка;
- Прямые затраты на предпродажную подготовку актива;
- Прочие затраты, непосредственно связанные с выбытием.

Ценность использования - это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, которые предполагается получить от актива (или единицы, генерирующей денежные средства).

Ценность использования

Расчет ценности использования осуществляется в 2 этапа:

1. оцениваются будущие денежные потоки.
2. рассчитывается текущая стоимость денежных потоков на основе коэффициента дисконтирования.

Что включается в денежный поток?

- Все притоки и оттоки денежных средств, связанных с активом;
- Оценка притоков и оттоков денежных средств в отношении актива производится исходя из нынешнего состояния актива;
- Если в конце СПИ компания предполагает продать актив и при этом можно сделать достаточно надежную оценку, то такие денежные потоки включаются в расчет ценности использования актива;
- Все денежные средства должны оцениваться с учетом изменений покупательной способности денег (с учетом влияния инфляции);
- Ставки дисконтирования подбирается индивидуально для конкретного актива, т.е. характеризует те риски, присущие данному активу.

Ставка дисконтирования, используемая при оценке ценности использования актива, — это ставка до налогообложения, отражающая текущую рыночную оценку временной стоимости денег, а также риски, присущие данному активу. Ставка дисконтирования не должна отражать риски, на которые были скорректированы будущие потоки денежных средств, и должна равняться норме прибыли, которую потребовали бы инвесторы по инвестициям, генерирующим потоки денежных средств, эквивалентные потокам, которые предприятие ожидает получить от использования данного актива.

Не включается в денежный поток:

- потоки, связанные с усовершенствованием или модернизацией актива;
- притоки и оттоки денежных средств от финансовой деятельности (уже учтены при дисконтировании);

- поступления или выплаты налога на прибыль (ставка дисконтирования является ставкой до налогообложения, поэтому она применяется в отношении денежных потоков до налогообложения).

Оценка будущих денежных потоков:

- Денежные потоки основываются на разумных и обоснованных допущениях (бюджет, план...).

- Прогнозы должны охватывать период не превышающий 5 лет, за исключением случаев, когда более продолжительный период оправдан.

- Денежные потоки свыше 5 лет определяются путем экстраполяции бюджетов и прогнозов с использованием стабильного или понижающего темпа роста.

- Должно производиться непрерывное уточнение расчетов.

При невозможности определения возмещаемой стоимости конкретного актива необходимо рассчитать ее в целом по учетной единице, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит данный актив.

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС) - это наименьшая определяемая группа активов, обеспечивающая приток денежных средств, который в основном независим от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Признание убытков от обесценения

Убыток от обесценения - это сумма, на которую БС активов превышает его возмещаемую стоимость.

Убыток от обесценения должен быть признан как расход в ОПУ. Кроме случаев, когда актив учитывается по сумме переоценки в соответствии с другим МСФО.

Убыток от обесценения такого переоцененного актива должен учитываться как снижение суммы переоценки. Это означает, что снижение стоимости должно относиться на резерв переоценки, если убыток от обесценения покрывается за счет такого резерва. Любая сумма, не покрытая таким образом, относится на ОПУ.

Проводка по кредиту делается по счету обесценения. Затем для целей представления отчетности та же сумма засчитывается относительно ПС актива.

Восстановление убытка от обесценения.

В отношении активов, ранее признанных убыток от обесценения, при изменении оценок, относится в ОПУ в качестве прибыли, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости.

Любой возврат убытка от обесценения, касающийся переоцененного актива, должен учитываться как увеличение стоимости в результате переоценки.

Это означает, что увеличение стоимости кредитуется на резерв переоценки, кроме случаев, когда оно представляет собой возврат суммы обесценения, ранее признанной в качестве расхода. В таком случае оно признается как прибыль в ОПУ в той мере, в какой оно ранее было признано как расход.

Увеличенная балансовая стоимость актива не должна превышать его БС, которая существовала бы, если бы по этому активу в предыдущие годы не был признан убыток от обесценения.

Тема 10. Представление в отчетности финансовой и операционной аренды

10.1 Особенности IFRS 16 «Аренда»

IFRS 16 «Аренда» (Leases) — новый международный стандарт по учету договоров аренды

Почему был разработан новый стандарт по аренде?

Арендатор, заключая договор аренды, получает в свое пользование актив и несет обязательства по платежам арендодателю. Большинство договоров аренды в настоящее время классифицируются как операционная аренда, и, следовательно, никакие активы и обязательства, связанные с такой арендой, не отражаются на балансах компаний. Информация о них содержится только в пояснительной записке к финансовой отчетности, но реальные цифры по таким договорам пользователи не видят.

Исключение арендных активов и обязательств из баланса дает неполную картину финансовой позиции компаний-арендаторов. Большинство инвесторов и финансовых аналитиков используют информацию в пояснительной записке, чтобы самостоятельно оценить активы и обязательства, связанные с «забалансовой» арендой. Однако такие вынужденные корректировки являются крайне неточными в виду ограниченного характера отчетной информации.

Ключевые изменения в учете аренды в новом стандарте IFRS 16

1. вводится единая бухгалтерская модель для всех типов аренды у арендаторов
2. вводится требование об отдельном учете сервисного элемента арендных договоров

Для определения того, передает ли договор право контролировать использование идентифицированного актива (пункты B13-B20) в течение *периода использования*, организация должна проанализировать наличие у клиента двух следующих характеристик:

- (a) право получать практически все экономические, выгоды от использования идентифицированного актива (в соответствии с пунктами B21-B23); и
- (b) право определять способ использования идентифицированного актива (в соответствии с пунктами B24-B30).

Арендаторы (lessee) должны использовать единый подход ко всем арендным договорам. Согласно IFRS 16 любая аренда для арендатора рассматривается как операция финансирования.

Проводка на начало аренды:

Дт Актив (право использования) (ROU)

Кт Обязательство по аренде

Арендное обязательство рассчитывается как дисконтированная стоимость будущих арендных платежей по договору. Активом при этом является право пользования арендованным имуществом, это так называемый right-of-use asset (ROU). Его величина на начало аренды равна арендному обязательству плюс первоначальные прямые издержки арендатора. Кроме того, первоначальная величина актива может быть скорректирована на сумму предварительных платежей, выплаченных (lease payments) или полученных (lease incentives) от арендодателя на момент начала аренды, а также на величину обязательства по рекультивации и восстановлению (если таковое имеется).

В дальнейшем активы ROU должны учитываться в соответствии с МСФО IAS 16 «Основные средства», т.е. по ним должна начисляться амортизация в течение срока аренды. К ним также применяется стандарт МСФО 36 «Обесценение активов».

Арендное обязательство учитывается аналогично тому, как это делается для обязательства по финансовой аренде в МСФО 17, т.е. по нему начисляется финансовый расход. Таким образом, в отчете о прибылях и убытках у арендатора будут отражаться

расходы по амортизации, финансовые расходы по аренде, а также возможные убытки от обесценения актива ROU.

Дт Финансовый расход по аренде
Кт Обязательство по аренде

Дт Расход по амортизации актива
Кт Актив (право использования) ROU

Дт Убыток от обесценения
Кт Актив (право использования) ROU

После даты начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде следующим образом:

(а) увеличивая балансовую стоимость для отражения процентов по обязательству по аренде;

(б) уменьшая балансовую стоимость для отражения осуществленных арендных платежей; и

(с) переоценивая балансовую стоимость для отражения переоценки или модификации договоров аренды, о которых говорится в пунктах 39-46, или для отражения пересмотренных по существу фиксированных арендных платежей (см. пункт В42).

Для краткосрочных арендных договоров (сроком 12 месяцев или меньше), а также для аренды активов небольшой стоимости (\$5,000 или менее, если активы новые) предусмотрено исключение из общего правила. Такие договора по выбору компании-арендатора могут учитываться как операционная аренда в МСФО 17, т.е. активов и обязательств в ОФП не будет, а в ОПУ будут отражаться расходы по аренде одной суммой.

Для арендодателей учет аренды остался таким же, каким он был в стандарте МСФО IAS 17. То есть для них понятие операционной и финансовой аренды осталось в силе. IASB посчитал, что изменение учета для арендодателей потребует значительных затрат, которые не перекроют потенциальные преимущества от такого изменения.

Требование об отдельном учете сервисного элемента договоров аренды

Часто контракты содержат два элемента: арендный и сервисный. Например, аренда машины вместе с услугами по техобслуживанию или аренда здания (части здания) с услугами по охране и уборке помещений. IFRS 16 требует от арендаторов выделять сервисный компонент договора и распределять платеж по договору на оба компонента. Такое распределение должно осуществляться на основе автономных цен за каждый компонент договора, аналогично тому, как это делается в стандарте IFRS 15. Соответственно, арендодатели должны распределять выручку по договору аренды с сервисным компонентом в соответствии с IFRS 15.

Тема 11. Признание, оценка и представление в отчетности резервов, условных обязательств и активов

11.1 Понятие и классификация

Резерв (Provision) - это оценочное обязательство с *неопределенным сроком исполнения* или обязательство *неопределенной величины*.

Важно: в некоторых странах термин "резерв" также используется в контексте таких статей, как *амортизация, обесценение активов и сомнительные долги* - эти статьи представляют собой корректировки балансовой стоимости активов и в контексте данной темы не рассматриваются (!)

Резервы отличаются от других обязательств, таких, как *торговая кредиторская задолженность и начисления*, наличием неопределенности относительно сроков или величины будущих затрат, требуемых для проведения расчетов.

Например, для сравнения:

(a) *торговая кредиторская задолженность представляет собой обязательство оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены и за которые выставлен счет или которые официально согласованы с поставщиком; и*

(b) *резерв под гарантийные обязательства в отношении проданной продукции, который представляет собой неопределенное обязательство как с точки зрения сроков исполнения (т.е. неизвестно, когда покупатели в течении 5-летнего срока обратятся в компанию), так и точки зрения размера (суммы) ответственности компании (т.е. заранее неизвестна величина возможных затрат на исправление дефектов)*

Учет оценочных обязательств (резервов) осуществляется, по общему правилу, в соответствии с отдельным стандартом - МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets»), который был принят в 1998 году.

При этом необходимо отметить, что некоторые виды оценочных обязательств учитываются в соответствии с другими МСФО. Например, МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

Резерв признается при выполнении следующих условий:

■ *у компании есть текущее обязательство (юридическое или конклюдентное), возникшее в результате какого-либо прошлого обязывающего события;*

■ *представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и*

■ *возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства.*

По степени определенности обязанностей у компании необходимо различать:

1) *Текущая обязанность*

2) *Возможная обязанность*

Текущая обязанность (present obligation) - это *обязанность*, в отношении которой существует определенность в ее наличии в настоящий момент времени.

Возможная обязанность (possible obligation) - это *обязанность*, наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не находятся под контролем компании:

Текущая обязанность возникает в результате прошлого события, которое является : *обязывающим* для компании.

Обязывающее событие - это событие, создающее *юридическое* или *обусловленное сложившейся практикой обязательство*, в результате которого у компании нет реалистичной альтернативы урегулированию этого обязательства.

В свою очередь текущие обязательства делятся на два вида:

Юридическое обязательство - это обязательство, проистекающее из:

■ *договора (из прямо определенных или подразумеваемых условий его);*

- *законодательства; или*
- *иного действия правовых норм.*

Конклюдентное обязательство - это обязательство, обусловленное *сложившейся практикой* и возникающее в результате действий компании в случаях, когда:

- *посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления компания продемонстрировала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и*

- *в результате компания создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности.*

Чтобы обязательство считалось удовлетворяющим критериям признания, должно иметь место не только *текущее обязательство*, но и достаточная вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, для урегулирования этого обязательства.

Выбытие ресурсов или иное событие считается *вероятным*, если такое событие скорее будет иметь место, чем нет. Другими словами, вероятность того, что событие произойдет, выше, чем вероятность того, что оно не произойдет (т.е. вероятность *более 50%* или *менее 50%*).

В ситуациях, когда не представляется вероятным, что *текущее обязательство* приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, компания должна раскрывать *условное обязательство*.

Важно: в случае, когда имеется ряд аналогичных обязательств (например, гарантии на продукцию и аналогичные договорные обязательства), вероятность того, что для расчетов потребуется выбытие ресурсов, определяется по всей совокупности таких обязательств. Даже при небольшой вероятности выбытия ресурсов по каждому конкретному договору может быть вполне вероятно, что для погашения данного обязательств в целом потребуется некоторое выбытие ресурсов.

Соответственно, необходимо признать резерв (!)

11.2 Первоначальное признание

Резерв признается в качестве статьи в отчете о финансовом положении, если он удовлетворяет определению обязательства и критериям признания (см. выше).

Бухгалтерские проводки (общая схема) при признании резерва:

Д-т «Расходы/Актив» = ХХруб.

К-т «Резерв» = (ХХруб.)

Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой *наилучшую оценку затрат (best estimate)*, необходимых для погашения обязательства (т.е. сумму тех самых вероятно выбывающих ресурсов, содержащих экономические выгоды).

Наилучшая (оптимальная) оценка затрат – это:

- *сумма затрат на самостоятельное погашение обязательства, или*
- *сумма затрат перевод обязательства на третью сторону*

При определении суммы затрат на самостоятельное погашение обязательства используются суждения руководства компании, дополненные опытом аналогичных операций, а в некоторых случаях – оценками независимых экспертов.

В случаях, когда влияние *фактора времени* на стоимость денег существенно, величина резерва должна равняться *приведенной стоимости* ожидаемых затрат на урегулирование обязательства.

Другими словами, из-за влияния фактора времени на стоимость денег резервы, связанные с выбытиями денежных средств вскоре после окончания отчетного периода, являются более обременительными, чем когда выбытие денежных средств той же величины возникает позднее. Следовательно, там, где такое влияние существенно, резервы *дисконтируются*.

Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально признан.

Только затраты, в отношении которых резерв был признан, списываются за его счет. Зачет затрат против резерва, изначально признанного для другой цели, маскировало бы влияние на финансовый результат двух различных событий.

Резервы должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должен быть восстановлен.

Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по займам.

Важно: резервы не создаются в следующих случаях:

- в отношении затрат, необходимых для осуществления деятельности в будущем
- в связи с будущими операционными убытками

Условные обязательства

Условное обязательство (contingent liability) - это *возможная обязанность*, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только *наступлением* или *ненаступлением* одного или нескольких будущих событий.

Компания не должна признавать *условные обязательства* в отчете о финансовом положении. Информация об условном обязательстве раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

Важно: в отношении *возможной обязанности*, для которой *вероятность отрицательного исхода* составляет более 50% вместо условного обязательства признается резерв, т.е. *оценочное обязательство (!)*

Ситуация с условными обязательствами может развиваться не так, как изначально ожидалось. В связи с этим они *постоянно пересматриваются* с целью определения, не стало ли вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды. Если становится вероятным, что для статьи, ранее рассматриваемой как условное обязательство, потребуется выбытие будущих экономических выгод, признается резерв.

Важно: если компания несет *солидарную ответственность* по обязательству, та часть обязательства, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается компанией как *условное обязательство*.

Компания признает резерв в той части обязательства, для погашения которой представляется вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Условные активы

Условный актив (contingent asset) - это *возможный актив*, который возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только *наступлением* или *ненаступлением* одного или нескольких *будущих событий*, возникновение которых неопределенно и которые не находятся под контролем компании.

Условные активы обычно возникают из *внеплановых* и других *неожиданных событий*, которые создают возможность притока экономических выгод в компанию.

Важно: *условные активы не признаются* в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который может быть никогда и не будет получен. Однако если получение дохода *практически бесспорно*, то соответствующий актив не является условным и его признание уместно (!)

Информация об условном активе раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности, *если приток экономических выгод является вероятным* (т.е. более 50%).

Оценка условных активов *постоянно пересматривается* для того, чтобы обеспечить надлежащее отражение происшедших изменений в финансовой отчетности. Если приток экономических выгод становится *практически бесспорным*, данный актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение.

Если приток экономических выгод стал *вероятным*, компания раскрывает в финансовой отчетности *условный актив*.

11.3 Особые положения МСФО (IAS) 37

Обременительный договор - это договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

Если компания отвечает по договору, который является для нее *обременительным, текущее обязательство* по такому договору должно быть признано в качестве резерва на сумму *неизбежных затрат по договору*.

Неизбежные затраты по договору отражают *минимальные чистые затраты на выход из договора*, соответствующие наименьшему из двух значений:

- *суммы затрат на исполнение договора;*
- *суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора.*

Важно: прежде чем создать отдельный резерв по обременительному договору, компания должна признать *убытки от обесценения* каких-либо активов, выделенных для исполнения данного договора (см. МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов").

Реструктуризация - это программа, планируемая и контролируемая руководством и существенно меняющая:

- *масштабы деятельности, осуществляемой компанией; либо*
- *методы ведения этой деятельности.*

Примерами событий, которые могут попадать под определение *реструктуризации*, являются:

- *продажа или прекращение какого-либо вида деятельности;*
- *заккрытие подразделений в какой-либо стране или регионе или перенос хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;*
- *изменения в структуре управления, например, отказ от одного из уровней управления; и*
- *коренная реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности компании.*

В соответствии с МСФО (IAS) 37 компания должна признать резерв на затраты по реструктуризации. При этом указанный резерв может быть признан при выполнении указанных условий:

- компания имеет подробный формальный план реструктуризации
- компания дала основания для появления обоснованных ожиданий относительно претворения реструктуризации в жизнь, приступив к реализации плана или объявив о его основных параметрах тем, кого он затрагивает.

Важно: резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией, то есть те из них, которые одновременно вызваны непосредственно реструктуризацией и не связаны с продолжающейся деятельностью компании (!)

Например, резерв на реструктуризацию не включает затраты на:

- переподготовку или перемещение остающихся работников;
- маркетинг; или
- инвестиции в новые системы и сбытовые сети.

Эти затраты относятся к ведению деятельности в будущем и не являются обязательствами по реструктуризации на конец отчетного периода. В отношении таких затрат действуют те же принципы признания, что и для аналогичных затрат, не связанных с реструктуризацией.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Для каждого вида резервов компания должна раскрывать следующую информацию:

- краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;
- балансовую стоимость на начало и конец отчетного периода с расшифровкой движения за отчетный период;
- указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков выбытия.

По каждому виду условных обязательств компания должна раскрывать краткое описание характера условного обязательства и, где это практически осуществимо:

- расчетную оценку его влияния на финансовые показатели;
- указание на признаки неопределенности в отношении величины и сумм возможного выбытия ресурсов; и
- возможность какого-либо возмещения.

В отношении условных активов раскрытие информации в финансовой отчетности требуется только в случае, *если представляется вероятным приток экономических выгод*. Раскрытие информации включает в себя краткое описание характера условных активов и, если это практически осуществимо, расчетную оценку их влияния на финансовые показатели.

Важно: при раскрытии информации об условных активах необходимо избегать предоставления вводящих в заблуждение указаний на степень вероятности получения дохода.

В исключительно редких случаях могут быть основания полагать, что раскрытие всей или части информации о предмете резерва, условного обязательства или условного актива нанесет серьезный урон позиции компании в споре с другими сторонами. В таких случаях компания может не раскрывать отмеченную информацию, однако должен

раскрываться общий характер спора с указанием на то, что эта информация не была раскрыта, и причины, почему это не было сделано.

Разъяснения (интерпретации) в отношении стандарта МСФО (IAS) 37:

1. КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»

2. КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации»

3. КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке - отработавшее электрическое и электронное оборудование»

4. КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи»

КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»

Исходная информация:

Многие компании имеют обязательства по демонтажу и ликвидации объектов основных средств, а также восстановлению природных ресурсов на занимаемом ими участке, которые отражаются как самостоятельные обязательства в отчете о финансовом положении в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Первоначальная расчетная оценка затрат на демонтаж и ликвидацию объекта, а также восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, включается в себестоимость соответствующих объектов основных средств (см. МСФО (IAS) 16).

Вопрос, требующий разъяснения:

Как следует отражать в учете последствия изменений в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательств?

Консенсус:

Порядок учета сводится к следующему:

А. Если оценка соответствующего актива производится с использованием модели учета по фактическим затратам, то изменения в обязательстве должны прибавляться к себестоимости соответствующего актива в текущем периоде или вычитаться из нее;

В. Если оценка соответствующего актива производится с использованием модели учета по переоцененной стоимости, то изменения обязательства меняют величину прироста или снижения стоимости от переоценки, ранее признанного в отношении данного актива.

КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации»

Исходная информация:

Существуют компании, которые выделяют активы в самостоятельные фонды с целью финансирования затрат по выводу из эксплуатации производственных объектов (например, ядерных установок) или на проведение мероприятий по восстановлению

окружающей среды (например, по ликвидации загрязнения водных ресурсов или по рекультивации земель, нарушенных горной разработкой).

Фонды представляют собой отдельные организации, взносы в которые могут осуществляться добровольно или в соответствии с требованиями законодательства.

Вопрос, требующий разъяснения:

Каким образом компания должна отражать в учете свою долю участия в фонде?

Консенсус:

Компания должна признать право на получение возмещения из средств фонда как право на компенсацию в соответствии с МСФО (IAS) 37. Такое право на компенсацию должно оцениваться по наименьшей из указанных ниже величин:

(a) *величины признанного обязательства по выводу из эксплуатации, и*

(b) *доли вкладчика в справедливой стоимости чистых активов фонда, принадлежащих вкладчикам.*

КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке - отработавшее электрическое и электронное оборудование»

Исходная информация:

В соответствии с директивой ЕС затраты на утилизацию электрического и электронного оборудования должны нести производители данного оборудования.

Фонды представляют собой отдельные организации, взносы в которые могут осуществляться добровольно или в соответствии с требованиями законодательства.

Вопрос, требующий разъяснения:

Что является обязывающим событием к признанию оценочного резерва по затратам на утилизацию отходов?

Консенсус:

Поскольку обязательство в отношении затрат по утилизации отходов в отношении электрического и электронного оборудования, связано с ведением экономической деятельности в период оценки, а не с производством или продажей изделий, подлежащих утилизации, *обязывающим событием* является вхождение компании на рынок электрического и электронного оборудования.

КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи»

Исходная информация:

Государство может устанавливать для компаний *обязательные платежи*, под которыми понимается выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, налагаемое на компании государством в соответствии с законодательством.

Вопрос, требующий разъяснения:

Что представляет собой обязывающее событие, приводящее к признанию обязательства по уплате обязательного платежа?

Консенсус:

Обязывающим событием, приводящим к признанию обязательства по уплате обязательного платежа, является *деятельность, вследствие которой возникает обязанность уплаты обязательного платежа* в соответствии с законодательством.

Например, если деятельностью, вследствие осуществления которой возникает обязанность уплаты обязательного платежа, является получение выручки в текущем периоде, а расчет такого обязательного платежа основан на выручке, полученной в предыдущем периоде, обязывающим событием для такого обязательного платежа

является получение выручки в текущем периоде. Получение выручки в предыдущее периоде является необходимым, но не достаточным условием возникновения существующего обязательства.

Тема 12. Признание, оценка и представление в отчетности выручки

Основной принцип МСФО (IFRS) 15 заключается в том, что компания признает выручку таким образом, чтобы отразить передачу обещанных товаров или услуг покупателям в сумме, соответствующей возмещению, которое компания ожидает и имеет право получить в обмен на эти товары или услуги.

12.1 Определения

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

Выручка – доход, возникающий в ходе обычной деятельности компании.

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

Актив по договору – право компании на возмещение в обмен на товары или услуги, которые компания передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, кроме факта истечения определенного периода времени (например, от выполнения компанией определенных обязательств в будущем).

Обязательство по договору – обязанность компании передать покупателю товары или услуги, за которые компания получила возмещение от покупателя.

Покупатель – сторона, заключившая договор с компанией на получение товаров или услуг, которые являются результатом обычной деятельности компании, в обмен на возмещение.

Обязанность к исполнению – обещание в договоре с покупателем передать покупателю:

(а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

(б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

Цена обособленной продажи (или цена самостоятельной продажи) – цена, по которой компания продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности (цена продажи соответствующих товаров или услуг как самостоятельных активов).

Цена операции – сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю за минусом сумм, полученных от имени третьих сторон.

Определения, относящиеся к видам выручки и дохода, не являющегося выручкой

Товары включают товары, произведенные компанией для целей продажи, и товары, закупленные для перепродажи, такие как товарные ценности, закупленные компанией розничной торговли, или земля и иное имущество, удерживаемые для продажи.

Предоставление услуг обычно предполагает выполнение компанией согласованного в договоре задания за согласованный период времени. Услуги могут быть предоставлены в течение одного или более периодов.

Проценты представляют собой плату за использование денежных средств или их эквивалентов, или сумм, подлежащих выплате компании.

Роялти – это плата за использование долгосрочных активов компании, например, патентов, торговых марок, авторских прав и программного обеспечения для компьютеров.

Дивиденды – это распределение прибыли владельцам долевых инвестиций пропорционально их доле в определенном виде капитала.

12.2 Признание и оценка

Основной принцип

Компания должна признавать выручку таким образом, чтобы отразить передачу обещанных товаров или услуг покупателям в сумме, соответствующей возмещению, которое компания ожидает и имеет право получить в обмен на эти товары или услуги.

Модель признания выручки – 5 этапов

Этап 1: Идентифицировать договор(ы) с покупателем

Компания будет применять стандарт по признанию выручки к каждому договору с покупателем, для которого одновременно выполняются все критерии:

- Стороны утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять свои предусмотренные договором обязательства.

Пример 1

Обычная деловая практика Продавца предполагает получение письменных, подписанных покупателем договоров купли-продажи. Продавец поставляет продукт покупателю без подписанного договора по его просьбе в целях удовлетворения неотложной потребности.

Вопрос:

Существует ли обеспеченный правовой защитой договор в случае, если у Продавца не имеется подписанного договора в соответствии с его обычной деловой практикой?

Ответ:

Это зависит от ситуации. Продавец должен определить, имеется ли обеспеченный правовой защитой договор при отсутствии подписанного соглашения. Тот факт, что он обычно заключает договоры в письменной форме не обязательно означает, что устное соглашение не является договором, однако Продавец должен определить, удовлетворяет ли устное соглашение всем критериям, определяющим договор.

Пример 2

У Провайдера услуг имеется договор на 12 месяцев о предоставлении Покупателю услуг, за которые Покупатель платит \$1,000 в месяц. Договор не включает положений об автоматическом продлении, и его срок истекает 31 декабря 2015 г. 28 февраля 2016 г. обе стороны подписывают новый договор, согласно которому Покупатель должен платить за услуги \$1,250 в месяц начиная с 1 января 2016 г. Покупатель продолжал платить \$1,000 в месяц в течение января и февраля, и Провайдер услуг продолжал предоставлять услуги в течение этого периода. Споров по исполнению договора за истекший период между сторонами не возникало, имело место только согласование ставок по новому договору.

Вопрос:

Существовал ли договор в январе и феврале (до момента подписания нового договора)?

Ответ:

Представляется, что в данной ситуации договор существует, так как Провайдер услуг продолжал предоставлять услуги, а Покупатель продолжал уплачивать \$1,000 в месяц согласно предыдущему договору. Однако, так как срок первоначального соглашения истек, и оно не содержало положений об автоматическом продлении, определение факта существования договора в промежуточный период с января по февраль требует применения суждений и анализа его обеспечения правовой защитой в соответствующей юрисдикции. Признание выручки нельзя откладывать до момента подписания письменного договора при наличии обеспеченных правовой защитой прав и обязательств, установленных до момента завершения переговоров.

- Права каждой из сторон в отношении товаров или услуг, которые будут переданы, могут быть идентифицированы.

Пример 3

Компания продает 1,000 единиц лекарственного средства рецептурного отпуска покупателю за обещанное возмещение в размере \$1 млн. Это первая продажа компании покупателю в новом регионе, который сейчас испытывает значительные экономические сложности. Таким образом, компания ожидает, что она не сможет получить от покупателя обещанное возмещение в полной сумме. Несмотря на возможность получения неполной суммы, компания ожидает, что экономика региона восстановится через следующие два или три года, и считает, что отношения с покупателем могут помочь ей установить взаимоотношения с другими потенциальными покупателями в регионе. На основании оценки фактов и обстоятельств компания ожидает получить возмещение от покупателя в меньшей сумме. Соответственно компания заключает, что цена операции составляет не \$1 млн, а меньше. Следовательно, обещанное возмещение представляет собой переменную величину. Компания ожидает получить \$400,000.

Таким образом, компания приходит к выводу, что критерии признания выручки, содержащиеся в МСФО (IFRS) 15, выполняются, т.е. существует высокая вероятность того, что она получит от покупателя \$400,000. Таким образом, компания учитывает договор с покупателем в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 15.

- Могут быть идентифицированы условия оплаты.
- Договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков компании, как ожидается, изменятся в результате договора).

- Существует высокая вероятность того, что компания получит возмещение, право на которое она приобретает в обмен на переданные товары или услуги. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, компания должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения. Сумма возмещения, право на которое будет иметь компания, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным.

Этап 2: Идентифицировать обязанности к исполнению по договору

Каждый отличимый товар или услуга, которые компания обещает передать, представляет собой обязанность к исполнению. Товары и услуги, которые не являются отличимыми, объединяются в пакет с другими товарами или услугами в договоре, пока не будет получен отличимый пакет товаров или услуг.

В начале действия договора компания должна оценить товары или услуги, обещанные в договоре с покупателем, а затем идентифицировать как обязанность к исполнению каждое обещание передать покупателю:

(a) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

(b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

Обещанные товары или услуги включают в том числе:

- передачу произведенной продукции или перепродажу закупленных товаров;
- привлечение другой стороны для передачи товаров или услуг;
- готовность предоставить товары или услуги в будущем (например, неопределенные обновления программного обеспечения, предоставляемые, когда и если они будут в наличии, или изготовление товаров или услуг для использования покупателем, по мере того, как и когда покупатель примет соответствующее решение);

- строительство, проектирование, производство или создание актива по поручению покупателя;

- предоставление права пользования или доступа к нематериальным активам, таким как интеллектуальная собственность;

- предоставление возможности приобрести дополнительные товары или услуги, что обеспечивает покупателю существенное право;

- выполнение согласованных в договоре заданий.

Этап 3: Определить цену операции

Цена операции – это сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, налоги с продаж). Возмещение, обещанное в договоре с покупателем, может включать фиксированные суммы, переменные суммы, либо и те, и другие.

Выручка = ожидаемое возмещение – налоги с продаж – возмещение к уплате

Процесс определения цены

- переменное возмещение;
- значительный компонент финансирования;
- неденежное возмещение;
- возмещение, подлежащее уплате покупателю.

Стандарт по признанию выручки предусматривает два метода оценки переменного возмещения:

1. Метод ожидаемой стоимости.

Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у компании имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.

2. Метод наиболее вероятной величины.

Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два

возможных результата (например, компания либо получает бонус за результат, либо нет). Данный метод может дать наиболее точную оценку, если количество вариантов возможного вознаграждения один/два или несколько (т.е. мало), поскольку в данном случае использование метода ожидаемой стоимости может дать сумму, которую компания не получит ни в одном из возможных вариантов.

Этап 4: Распределить цену операции между обязанностями к исполнению по договору

Многие договоры предусматривают продажу более одного товара или услуги, например, продажа нескольких товаров, товаров вместе с последующими услугами или нескольких услуг. Цена операции должна быть распределена между отдельными обязанностями к исполнению так, чтобы выручка была отражена в надлежащее время и в надлежащей сумме.

Цена операции распределяется между обязанностями к исполнению, исходя из относительной цены обособленной продажи товаров или услуг, предоставляемых покупателю.

Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является цена, взимаемая компанией за этот товар или услугу при их отдельной продаже компанией в схожих обстоятельствах аналогичным покупателям.

Относительная цена обособленной продажи каждой обязанности к исполнению определяется на момент начала действия договора.

Покупатели часто получают скидку за приобретение нескольких товаров и (или) услуг в пакете. Скидки распределяются между всеми обязанностями к исполнению в договоре пропорционально (на основе их относительных цен обособленной продажи), если у компании не имеется наглядного подтверждения того, что скидка относится к одной или более, но не ко всем, обязанностям к исполнению в договоре.

Этап 5: Признать выручку, когда компания выполнит (по мере того как компания выполняет) обязанности к исполнению

Выручка признается, когда или по мере того как выполняются обязанности к исполнению посредством передачи контроля над обещанным товаром или услугой покупателю. Контроль переходит в течение периода или в определенный момент времени, что влияет на срок отражения выручки.

Руководство должно определить в начале действия договора, переходит ли контроль над товаром или услугой к покупателю в течение периода или в определенный момент времени. Если компания не выполняет обязанность к исполнению в течение периода, обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени.

Методы оценки степени выполнения включают:

I. Методы выполненных работ (или методы результатов), которые предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости, переданной покупателю. Методы результатов оценивают степень выполнения обязанности к исполнению на основе полученных результатов и переданной стоимости. Примеры оценки результатов включают инспекции выполненных работ, произведенных единиц, поставленных единиц и завершенных этапов договора. Методы результатов напрямую оценивают исполнение и, следовательно, во многих случаях обеспечивают наиболее точное представление о степени выполнения.

II. Методы понесенных расходов (затраченных ресурсов) предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых компанией для выполнения обязанности к исполнению. Методы ресурсов оценивают степень выполнения обязанности к исполнению косвенно. Методы ресурсов оценивают степень выполнения на основе потребленных ресурсов или затраченных усилий относительно совокупных ресурсов, которые предполагается потребить, или совокупных усилий, которые предполагается затратить. Примеры методов ресурсов включают оценку понесенных затрат, затраченного рабочего времени, использованного машиновремени, истекшего времени и количества материалов. Руководство должно исключить из оценки степени выполнения все затраты, которые не приводят к передаче контроля над товаром или услугой покупателю.

12.3 Представление информации

Отчет о финансовом положении

Компания признает актив или обязательство, если одна из сторон договора выполнила его раньше другой стороны.

Когда компания предоставляет услугу или передает товар до получения возмещения, компания признает в своем отчете о финансовом положении актив по договору или дебиторскую задолженность.

Актив по договору представляет собой право компании на возмещение в обмен на товары или услуги, которые компания передала покупателю. Дебиторская задолженность компании представляет собой право компании на возмещение, которое является безусловным.

Обязательство по договору признается в случае, если компания получает возмещение (или если у нее имеется безусловное право на получение возмещения) до момента исполнения.

Отчет о совокупном доходе

МСФО (IFRS) 15 требует от компаний отдельного представления или раскрытия выручки по договорам с покупателями и по другим источникам доходов. Другие источники доходов включают, например, доход от процентов, дивидендов, аренды и т.д.

Убытки от обесценения договоров с покупателями (обесценение активов по договору или дебиторской задолженности) отражаются отдельно от убытков от обесценения других видов договоров и не относятся на уменьшение выручки.

Активы и обязательства по договору, связанные с правами и обязанностями, предусматриваемыми в договоре, являются взаимозависимыми, и, следовательно, подлежат отражению в свернутом виде в отчете о финансовом положении.

12.4 Раскрытие информации

Целью требований к раскрытию информации является раскрытие компанией достаточной информации, которая дает возможность пользователям финансовой отчетности понять характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков, обусловленных договорами с покупателями. Компания должна раскрывать качественную и количественную информацию обо всем нижеперечисленном:

(а) договорах с покупателями;

- (b) значительных суждениях и изменениях в суждениях; и
 (c) активах, признанных в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателем.

Требования к раскрытию информации:

Раскрытие	Необходимая информация
Выручка	Расшифровка выручки по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков.
Остатки по договорам (дебиторская задолженность, активы и обязательства по договорам)	<ul style="list-style-type: none"> • Остатки на начало и конец периода и выручка, признанная в течение периода в результате изменения остатков по договорам. • Качественная и количественная информация о значительных изменениях в остатках по договорам.
Обязанности к исполнению	<ul style="list-style-type: none"> • Когда компания обычно выполняет свои обязанности к исполнению (после отгрузки, после доставки, по мере предоставления услуг или по завершении услуг). • Обязательства в отношении возвратов, возмещения стоимости и другие аналогичные обязательства и типы гарантий, а также соответствующие обязанности. • Информация о цене операции, распределенной между оставшимися обязанностями к исполнению, и сроки признания выручки.
Значительные суждения	<ul style="list-style-type: none"> • Метод, используемый для признания выручки по обязанностям к исполнению, выполняемым в течение периода времени с обоснованием правомерности его применения. • Значительные суждения в отношении перехода контроля для обязанностей к исполнению, выполняемых в определенный момент

	времени. • Информация о методах, исходных данных и допущениях, использованных для определения и распределения цены операции.
--	---

Тема 13. Признание и представление в отчетности затрат по займам

Подход МСФО (IAS) 23:

- Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путём включения в стоимость этого актива.
- Такие затраты могут быть включены в стоимость актива, если они могут быть надёжно оценены, и существует высокая вероятность притока экономических выгод от такого актива.
- Прочие затраты по займам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены.

13.1 Определения

Затраты по займам (borrowing costs) – это процентные и другие затраты, которые компания несет в связи с получением заёмных средств.

Затраты по займам включают:

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">• процентные затраты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным ссудам;• амортизацию скидок или премий, связанных с кредитами;• амортизацию дополнительных затрат, понесённых в связи с организацией получения ссуды;• затраты на финансирование (проценты) по аренде;• курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов. | затраты по процентам, рассчитанные с использованием метода эффективной процентной ставки в соответствии с МСФО 9 «Финансовые инструменты» |
|--|---|

Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива – это затраты, которых компания избежала бы, если бы квалифицируемый актив не приобретался, не строился, или не производился компанией.

Квалифицируемый актив или актив, отвечающий определенным требованиям (*qualifying asset*) – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи *обязательно* требует *значительного* времени.

В зависимости от обстоятельств квалифицируемыми активами могут быть:

- запасы;

- производственные мощности;
- энергетические мощности;
- нематериальные активы;
- инвестиционная собственность.

К квалифицируемым активам не относятся:

- товарно-материальные запасы, производимые в плановом порядке или иным образом в больших количествах и постоянно и в течение короткого промежутка времени;
- активы, готовые к использованию по назначению или продаже в момент их приобретения.

13.2 Расчёт капитализируемых затрат по займам

Компания может столкнуться с двумя основными ситуациями:

- заёмные средства привлекаются компанией для конкретного квалифицируемого актива (целевые кредиты и займы);
- достаточно сложно найти прямую взаимосвязь между конкретным заимствованием и квалифицируемым активом (общекорпоративные кредиты и займы).

Целевые кредиты и займы

Расчёт суммы затрат по займам, которые можно капитализировать, очень прост, если для каждого проекта был взят свой кредит и средства не тратились ни на что, кроме данного конкретного проекта. В такой ситуации сумма затрат по займам для приобретения квалифицируемого актива, разрешённая для капитализации по данному активу, должна определяться как фактические затраты, возникшие по этому займу в течение определённого периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заёмных средств.

Комментарий. Если компания временно инвестирует суммы заёмных средств, то доходы от таких операций должны быть учтены в качестве уменьшения стоимости квалифицируемого актива, по которому производится капитализация затрат по займам.

Общекорпоративные кредиты и займы

Однако если:

- проектов несколько; или
 - кредитные средства использовались и на другие, в том числе операционные, цели;
- или

• в крупных компаниях бывает невозможно соотнести конкретный заём с определённым проектом, так как финансирование осуществляется централизованно по всем объектам, то расчёт капитализируемых затрат по займам осуществляется путем применения ставки капитализации к сумме понесённых за период затрат по каждому квалифицируемому активу.

Ставка капитализации – это средневзвешенная ставка процента по займам, непогашенным в течение периода, кроме целевых займов.

Ставка капитализации

$$= \frac{\text{Сумма затрат за период по всем займам}}{\text{Сумма средних балансовых стоимостей всех займов за период}}$$

При этом важно помнить, что сумма капитализированных затрат по займам не

может быть больше общей суммы фактически понесённых затрат по займам за период.

В некоторых случаях, когда затраты по квалифицируемому активу увеличиваются более или менее равномерно в течение года, или, когда это происходит очень часто и небольшими суммами, можно применить упрощённый подход и использовать для расчёта среднюю балансовую стоимость квалифицируемого актива и именно к этой сумме применить ставку капитализации.

Формула для расчёта средней балансовой стоимости актива (СБСА) приведена ниже:

$$= \frac{\text{Балансовая стоимость актива на начало периода} + \text{Балансовая стоимость актива на конец периода}}{2}$$

После того как средняя балансовая стоимость рассчитана, достаточно умножить её на ставку капитализации или процентную ставку по целевому кредиту, чтобы получить сумму затрат по займам, подлежащих капитализации:

$$\text{Капитализируемые затраты по займам} = \frac{\text{СБСА} \times \text{Ставка капитализации}}{\text{Ставка процента по целевому кредиту}}$$

Необходимо помнить, что фактически понесённые затраты и средняя балансовая стоимость актива не одно и то же. Часть капитализированных затрат может быть не оплачена на отчётную дату и, соответственно, формально компания не понесла никаких реальных затрат в связи с этим.

Таким образом, среднюю балансовую стоимость актива можно использовать для расчёта без корректировки на кредиторскую задолженность, только если она не слишком отличается от фактической суммы затрат.

Пример 1.

В течение года компания реализовывала одновременно несколько проектов по производству оборудования для собственных нужд. Проекты финансировались за счёт четырёх источников заёмных средств:

	Неоплаченная задолженность	Процентные затрат
Кредит на 5 лет	1,700,000	225,000
Кредит на 10 лет	2,000,000	220,000
Кредитная линия	1,300,000	234,000
Овердрафт в банке	5,000	1,250
	5,005,000	680,250

Задание.

Необходимо рассчитать ставку капитализации затрат по займам:

1. если нельзя отнести ни один заём к конкретному квалифицируемому активу;
2. если кредит на 10 лет можно соотносить с конкретным квалифицируемым активом.

Решение.

1. Нельзя отнести ни один заём к конкретному квалифицируемому активу

$$\frac{225,000 + 220,000 + 234,000 + 1,250}{1,700,000 + 2,000,000 + 1,300,000 + 5,000} = 13,59\%$$

2. Кредит на 10 лет можно соотнести с конкретным квалифицируемым активом

$$\frac{225,000 + 234,000 + 1,250}{1,700,000 + 1,300,000 + 5,000} = 15,32\%$$

Пример 2.

Основываясь на ставке капитализации, рассчитанной в Примере 1. (все займы общекорпоративные), рассчитайте сумму для капитализации, если средняя балансовая стоимость актива равна:

1. \$2,000,000
2. \$20,000,000

Решение.

1. \$2,000,000 x 13.59% = 271,800
2. \$20,000,000 x 13.59% = 2,718,000

НО сумма фактических затрат по займам за период составляет \$680,250, поэтому только \$680,250 может быть капитализировано.

При расчёте капитализируемых затрат по займам надо помнить, что процентные ставки, указанные в договорах, могут подразумевать:

- либо простой процент, который начисляется только на основную сумму долга;
- либо сложный процент, который начисляется на сумму с учётом ранее начисленных процентов.

13.3 Период капитализации затрат по займам

3.1 Начало капитализации

Для того чтобы иметь возможность капитализировать затраты по займам, должны выполняться одновременно три условия:

- затраты на актив возникли;
- затраты по займам возникли;
- деятельность по строительству, производству или подготовке актива к эксплуатации или продаже в процессе.

3.2 Приостановление капитализации

Приостановление капитализации затрат по займам происходит в том случае, когда активная деятельность по строительству или производству квалифицируемого актива приостанавливается на продолжительное время (например, когда прерывается активная деятельность по модификации).

Исключение составляют ситуации, когда такая остановка необходима с точки зрения технологии или когда проводится значительная техническая и административная работа по проекту (то есть капитализация не приостанавливается).

Комментарий. Капитализация, например, продолжается в течение продолжительного периода, необходимого для доведения до нужной кондиции запасов, или продолжительного периода, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста, если такой высокий уровень воды является обычным для данного географического региона в течение указанного периода строительства.

3.3 Прекращение капитализации

Компания должна прекратить капитализацию затрат по займам, когда завершены *практически все* работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию или продаже. При этом затраты по займу, понесённые в период между завершением строительства и продажей, относятся на расходы. Актив в это время не амортизируется (но должен рассматриваться на предмет обесценения).

Если сооружение квалифицируемого актива завершается по частям, и каждая часть может использоваться в то время, когда сооружение других частей продолжается, то капитализация затрат по займам должна прекращаться, в основном, по завершении всей работы, необходимой для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

Пример 3.

Чтобы финансировать строительство нового офиса, компания 1 января 2012 года получила кредит на сумму \$1 млн. по ставке 12% годовых. Из-за задержек с утверждением проекта здания первые фактические затраты были понесены 1 марта 2012 года в сумме \$300,000. Согласно проекту строительство здания должно быть закончено 31 декабря 2012 года. Практически все работы были выполнены в срок. Тем не менее, из-за отсутствия необходимой краски здание фактически было сдано только 1 марта 2013 года.

Задание.

Необходимо определить период, в течение которого можно капитализировать затраты по займу.

Решение.

Проценты, начисленные в январе и феврале 2012 года, не могут быть капитализированы и должны быть признаны расходами периода.

Однако, начиная с 1 марта 2012 года, часть процентов, начисленных на общую сумму фактически понесённых затрат, может быть капитализирована.

Период капитализации заканчивается 31 декабря 2012 года, так как к этому времени строительство в основном закончено. Процентные затраты начиная с 31 декабря опять относятся на текущие финансовые результаты.

Таким образом, затраты по займам, которые относятся непосредственно к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, могут быть капитализированы начиная с даты начала строительства или даты фактического получения займа (выбирается более поздняя дата) до даты практического окончания строительства.

В целом капитализация затрат по займам не происходит, когда:

- активы производятся компанией на постоянной основе и в больших количествах;
- активы уже эксплуатируются или готовы к эксплуатации;
- активы не используются, и их использование не ожидается.

В заключение необходимо отметить, что если в результате капитализации затрат по займам общая капитализированная стоимость объекта превышает его возмещаемую сумму, то сумма такого превышения должна быть незамедлительно признана в качестве убытка в текущем отчёте о прибылях и убытках согласно требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

13.4 Раскрытие информации в примечаниях

В финансовой отчетности должны быть раскрыты:

- сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода;
- ставка капитализации, использованная для определения величины капитализируемых затрат по займам.

Тема 14. Финансовая отчетность в условиях изменения цен и валютных курсов

МСФО 21 применяется для:

-учета операций, совершаемых в иностранной валюте и остатков по таким операциям

-перевода отчетности иностранных предприятий при консолидации, пропорциональной консолидации или учете по методу участия;

-пересчета сумм статей, отражающих результаты и финансовое положение компании, в валюту представления финансовой отчетности, отличную от функциональной валюты этой компании

Исключения:

-Не применяется для учета финансовых инструментов, выраженных в иностранной валюте (учитываются согласно МСФО 39)

-Не применяется для учета хеджирования статей, выраженных в иностранной валюте (МСФО 39)

14.1 Определения

Иностранная валюта - валюта, отличная от функциональной валюты компании

Курсовая разница - разница возникающая из-за перевода суммы, выраженной в одной валюте в другую валюту, с использованием разных курсов перевода.

Монетарные статьи - это активы и пассивы к получению или оплате выраженные в единицах валюты

Функциональная валюта - валюта основной экономической среды компании. В основном это та валюта, в которой предприятие генерирует основные денежные притоки и оттоки.

Критерии определения функциональной валюты:

•Валюта цены реализации (та, в которой установлена продажная цена и та, в которой покупатель производит оплату);

•Валюта, в которой выражены затраты на сырье, материалы, оплату труда и т.п. (валюта, в которой установлены платежи и в которой происходят платежи).

•Валюта финансовых потоков (валюта, в которой компания получает кредиты или поступления от выпуска акций);

•Валюта, в которой компания сохраняет поступления от операционной деятельности.

Валюта отчетности (презентации) - это валюта, в которой представлена отчетность.

Предприятия обычно используют валюту страны, где они расположены.

Если используется другая валюта, МСФО 21 требует раскрытия причины для использования этой валюты.

МСФО 21 также требует раскрытия причин для любых изменений валюты отчетности

Операции в иностранной валюте:

Операции, совершенные в иностранной валюте и/или требующие расчетов в ней монетарные статьи бухгалтерского баланса компании), приводят к возникновению курсовых разниц.

Компания может:

- покупать или продавать товары или услуги в иностранной валюте;
- занимать или одалживать средства в иностранной валюте;
- каким-либо другим образом приобретать или продавать активы в иностранной валюте; или принимать, или погашать обязательства, выраженные в иностранной валюте

14.2 Признание

Первичное признание - операция в иностранной валюте должна учитываться в валюте отчетности путем применения валютного курса на дату совершения операции

Последующая отчетность - на каждую отчетную дату:

-Монетарные активы и обязательства в иностранной валюте пересчитываются по курсу на конец периода (обменному курсу на отчетную дату).

-Немонетарные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, которые учтены по первоначальной стоимости, пересчитываются по первоначальному курсу (курсу на день приобретения).

-Немонетарные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, которые учтены по справедливой стоимости, пересчитываются по курсу на дату определения справедливой стоимости

Признание курсовой разницы:

Курсовые разницы, возникающие при представлении монетарных статей по курсам, отличным от первоначальных, признаются как доходы (расходы) периода.

Перевод финансовой отчетности из одной валюты в другую:

Существуют две причины, по которым финансовая отчетность подлежит переводу из одной валюты в другую:

- С целью подготовки консолидированной финансовой отчетности группы, если результаты и финансовое положение зарубежной компании, учитываются в функциональной валюте, которая отличается от валюты консолидированной финансовой отчетности группы. В этом случае требуется пересчет финансовой отчетности зарубежной компании в общую валюту финансовой отчетности группы.

- Компания может иметь желание подготовить свою финансовую отчетность в валюте, отличной от функциональной валюты (валюты финансовой отчетности).

Пересчет финансовой отчетности:

Статьи финансовой отчетности пересчитываются следующим образом:

-активы и обязательства каждого представляемого бухгалтерского баланса (т.е., включая сравнительные данные) должны пересчитываться по конечному курсу, действующему на отчетную дату

-статьи доходов и расходов должны пересчитываться по обменным курсам на дату совершения сделок (на практике часто используется средневзвешенный курс)

-все возникающие курсовые разницы должны признаваться отдельной строкой в составе капитала (резерв по пересчету).

Компания должна раскрыть:

- Сумму курсовой разницы, включенную в чистую прибыль или убыток за период (за исключением пересчета справедливой стоимости финансовых инструментов по МСФО 39)

- Курсовые разницы, классифицируемые в составе статей капитала, и схему согласования этой суммы на начало и конец периода

- В случае, если валюта представления финансовой отчетности отличается от функциональной валюты компании, то данную информацию необходимо раскрыть, наряду с информацией о функциональной валюте и причине использования другой валюты в целях представления финансовой отчетности.

- Если отчитывающаяся компания или крупная зарубежная компания Группы решила изменить валюту функционирования, то данный факт также должен быть раскрыт в финансовой отчетности

- Раскрывается политика предприятия в отношении управления риском колебания иностранных валют

- В МСФО не содержится четких правил по представлению в отчете о прибылях и убытках курсовых разниц от сделок в иностранной валюте. В МСФО также не определено в составе каких статей должны отражаться курсовые разницы в отчете о прибылях и убытках. Согласно практике отдельных компаний:

(а) в случае, если курсовые разницы возникают главным образом в результате осуществления операций продажи или покупки, сумма курсовых разниц включается соответственно в продажи и себестоимость продаж;

(б) в случае, если курсовые разницы возникают в результате проведения операций заимствования/финансирования, то сумма курсовых разниц включается в финансовые затраты компании

В случае если суммы курсовых разниц как от ведения основной деятельности, так и от операций заимствования в иностранной валюте являются существенными, разумно раскрыть обе составляющие, а также общую сумму курсовых разниц в примечаниях к финансовой отчетности. Независимо от того какой метод представления выбран, общая сумма курсовых разниц, отраженная в отчете о прибылях и убытках, должна быть раскрыта.

ПКР (SIC) 7 «Введение евро»

Разъясняет порядок применения МСФО (IAS) 21 в момент введения евро и присоединения государств к зоне евро.

IFRIC 22 «Операции в иностранной валюте и предварительная оплата»

В рамках применения пунктов 21-22 МСФО (IAS) 21 датой операции для целей определения обменного курса, который должен использоваться при первоначальном признании соответствующего актива, расхода или дохода (или его части), является дата, на которую организация первоначально признает немонетарный актив или немонетарное обязательство, возникающие в результате совершения или получения предварительной оплаты.

В случае нескольких операций совершения или получения предварительной оплаты организация должна определять дату операции для каждой выплаты или получения предварительной оплаты.

Существенное влияние на последовательность работ может оказать применение ГФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». Этот международный стандарт не устанавливает абсолютного значения уровня инфляции, начиная с которого она переходит в гиперинфляцию, но в то же время дает следующие характеристики гиперинфляционной экономики:

а) основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте; имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения их покупательной способности;

б) основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте; цены могут указываться в этой иностранной валюте;

в) продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период краткосрочен;

г) процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу;

д) совокупный уровень инфляции за 3 года приближается к 100 % или превышает этот уровень.

Определение периода, за который необходимо пересматривать финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29, относится к разряду субъективных решений, поскольку в указанном стандарте помимо количественных критериев содержатся и качественные.

Применяя данный стандарт в Республике Беларусь, необходимо учитывать следующее. Экономика Республики Беларусь являлась гиперинфляционной по декабрь 2005 г. Как следствие, при составлении отчетности за периоды ранее 2006 г. необходимо применять требования МСФО (IAS) 29, предусматривающие отражение статей отчетности в рублях с учетом их покупательной способности на конец отчетного периода. Выполнение этих требований ощутимо увеличивает трудоемкость работ по трансформации отчетности, поскольку обуславливает необходимость совершения следующих действий:

1) выбор общего индекса цен, который отражает изменение общей покупательной способности рубля;

2) осуществление пересчета немонетарных статей баланса.

Также с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2014 года в соответствии с критериями МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» опять считалось, что в белорусской экономике имеет место гиперинфляция. Соответственно, необходимо было производить предусмотренный МСФО (IAS) 29 пересчет с учетом изменений общей покупательной способности белорусского рубля.

При применении МСФО (IAS) 29 используются коэффициенты пересчета, полученные на основе индекса потребительских цен в Республике Беларусь (ИПЦ), публикуемого Национальным статистическим комитетом РБ.

15.1 Процедура пересчета

I Финансовая отчетность на основе исторической стоимости

Отчет о финансовом положении

i показатели, не выраженные в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, пересчитываются с применением общего ценового индекса;

ii монетарные статьи не пересчитываются;

iii активы и обязательства, по условиям договора привязанные к изменениям в ценах корректируются в соответствии с договором, чтобы установить сумму, оставшуюся непогашенной на конец отчетного периода;

iv неденежные статьи, учитываемые на основе сумм, определяемых на конец отчетного периода (возможная чистая стоимость реализации, справедливая стоимость) не пересчитываются;

v не денежные активы и обязательства, учитываемые по исторической стоимости, пересчитываются путем умножения на индекс цен:

- стоимость основных средств, нематериальных активов, запасов сырья и товаров пересчитывается с даты их покупки;

- запасы незавершенного производства и готовой продукции пересчитываются с дат, когда были понесены соответствующие затраты на приобретение.

vi если в результате пересчета новая балансовая стоимость неденежной статьи превышает возмещаемую стоимость, необходимо отразить обесценение статьи;

vii компоненты капитала пересчитываются с использованием общего ценового индекса с даты внесения средств в капитал или иного возникновения компонентов. При первом применении стандарта пересчитанная нераспределенная прибыль на начало сравнительного периода определяется как остаточная величина.

Отчет о совокупном доходе

Все суммы отчета о совокупном доходе должны быть пересчитаны с использованием изменения в общем ценовом индексе с дат, когда статьи доходов и расходов были первоначально признаны в финансовой отчетности.

Прибыль или убыток по чистой денежной позиции

В период инфляции предприятие, имеющее превышение денежных активов над денежными обязательствами, теряет, покупательную способность, а предприятие, имеющее превышение денежных обязательств над денежными активами, увеличивает покупательную способность в той мере, в которой указанные активы и обязательства не привязаны к уровню цен. Такая прибыль или убыток по чистой денежной позиции может быть выведена как разница, возникающая при пересчете неденежных активов, капитала и статей в отчете о совокупной прибыли и корректировке индексируемых активов и обязательств.

Расчетная оценка этой прибыли или убытка может быть получена путем применения изменения в общем ценовом индексе к средневзвешенному значению разницы между денежными активами и денежными обязательствами за отчетный период.

Прибыль или убыток по чистой денежной позиции включается в состав прибыли или убытка и раскрывается отдельно.

II Финансовая отчетность, составленная на основе метода учета по текущей стоимости

Отчет финансовом положении

Статьи, учитываемые по текущей стоимости, не пересчитываются. Прочие статьи чета о финансовом положении пересчитываются.

Отчет о совокупном доходе

Все суммы должны пересчитываться в единицы измерения, действующие на конец отчетного периода, с применением общего ценового индекса.

Налоги

Пересчет финансовой отчетности может привести к возникновению разницы между балансовой стоимостью отдельных активов и обязательств в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Эта разница учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль».

Отчет о движении денежных средств

Все суммы в отчете должны быть выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, следовательно все статьи пересчитываются на индекс изменения цен с даты соответствующих операций до отчетной даты.

Эффект влияния инфляции на денежные средства раскрывается отдельной статьей в отчете.

Сравнительные показатели

Сравнительные показатели за предыдущий отчетный период, пересчитываются с использованием общего ценового индекса, чтобы сравнительная финансовая отчетность была представлена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Консолидированная финансовая отчетность

Если материнское предприятие, составляющее отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой имеет дочернее предприятие, которое также составляет отчетность в валютах стран с гиперинфляционной экономикой, то:

- i финансовая отчетность дочернего предприятия пересчитывается с использованием общего ценового индекса страны, в валюте которой составляется его отчетность;
- ii пересчитанная финансовая отчетность переводится по курсу закрытия если дочернее предприятие является зарубежным предприятием.

К финансовой отчетности дочерних предприятий в валюте, не являющейся валютой страны с гиперинфляционной экономикой, применяется подход, установленный МСФО (IAS) 21.

При консолидации финансовой отчетности с несовпадающими датами окончания отчетных периодов все статьи пересчитываются в единицы измерения, действующие на дату консолидированной финансовой отчетности.

Выбор ценового индекса

В соответствии с МСФО 29 пересчет финансовой отчетности происходит с использованием общего ценового индекса, который отражает изменения в общей покупательной способности.

Желательно, чтобы все предприятия, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, использовали один и тот же индекс.

Раскрытие информации

(a) тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели предыдущих периодов были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности функциональной валюты и, таким образом, представлены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода;

(b) подход к составлению финансовой отчетности — на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости;

(с) наименование и уровень ценового индекса на конец отчетного периода, а также изменение индекса в текущем и предыдущем отчетных периодах.

КРМСФО (IFRIC) 7 «Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»

Если экономика страны, валюта которой является функциональной валютой предприятия, становится гиперинфляционной, предприятие должно применять требования МСФО (IAS) 29, как если бы гиперинфляция существовала в этой стране всегда.

Тема 16. Раскрытие информации о финансовых инструментах

Следующие стандарты регулируют вопросы учёта финансовых инструментов, представления и раскрытия информации в Примечаниях:

- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»;
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

16.1 Определения

Из МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 9:

Финансовый инструмент (financial instrument) – это договор, влекущий за собой одновременно образование финансового актива у одной стороны и финансового обязательства или долевого инструмента – у другой.

Финансовые инструменты делятся на:

- финансовые активы;
- финансовые обязательства;
- долевыми инструментами.

Финансовый актив (financial asset) – это любой актив, который является:

- денежными средствами; или
- долевым инструментом другой компании; или
- контрактным правом на получение денежных средств или других финансовых активов от другой компании; или
- контрактным правом на обмен финансовыми активами или обязательствами с другой компанией на потенциально выгодных условиях; или
- контрактом, расчёт по которому будет или может быть произведён собственными долевыми инструментами компании.

Финансовое обязательство (financial liability) – это любое контрактное обязательство:

- на поставку денежных средств или других финансовых активов;
- на обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально невыгодных условиях;
- расчёт по которому будет или может быть произведён собственными долевыми инструментами компании.

Долевой инструмент (equity instrument) – это договор, подтверждающий право владельца на соответствующую долю активов компании после погашения всех обязательств (пример, собственные простые акции).

Производный инструмент (дериватив) (derivative) – это финансовый инструмент, обладающий всеми следующими характеристиками:

- его стоимость изменяется в зависимости от колебаний: ставки процента, цен на финансовые инструменты, цен на товары, курса иностранной валюты, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга, или индекса, или любой другой базисной переменной;
- он не требует вообще или требует незначительных первоначальных вложений в отличие от других подобных инструментов, зависящих от рыночных условий;
- он исполняется в определённый момент в будущем.

Определения, связанные с учётом хеджирования:

Хеджирование (*hedging*) – это снижение рисков владения финансовыми инструментами.

При хеджировании используются один или несколько хеджирующих инструментов для полной или частичной компенсации изменений справедливой стоимости или потока денежных средств хеджируемой статьи.

Твердое договорное соглашение (*firm commitment*) – имеющий обязательную силу договор обмена указанным количеством ресурсов по указанной цене в определенный день (определенные дни) в будущем.

Прогнозируемая сделка (*forecast transaction*) – это не совершенная, но ожидаемая будущая сделка.

Инструмент хеджирования (*hedging instrument*) – это используемый дериватив или другой финансовый инструмент, изменение справедливой стоимости или потока денежных средств которых компенсирует изменение справедливой стоимости или потока денежных средств хеджируемой статьи.

Хеджируемая статья (*hedged item*) – это актив, обязательство, твердое соглашение, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистая инвестиция в иностранную операцию, которые подвергают компанию риску изменения справедливой стоимости или будущих потоков денежных средств и определены в качестве хеджируемых.

Эффективность хеджирования (*hedge effectiveness*) – это степень, в которой удалось компенсировать изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств, связанных с хеджируемым риском, при помощи инструмента хеджирования.

16.2 Виды рисков

Риски, связанные с финансовыми инструментами:

А) Кредитный риск

- Качество кредита
- Обеспечение
- Оценка возврата кредита

Кредитный риск (*credit risk*) – риск неисполнения своих обязательств одной стороной по финансовому инструменту, и вследствие этого возникновение у другой стороны финансового убытка.

Б) Риск ликвидности

- Анализ финансовых обязательств по срокам погашения

Риск ликвидности (*liquidity risk*) – риск возникновения у компании трудностей в получении средств для исполнения обязательств, связанных с финансовыми инструментами.

В) Рыночный риск

- Анализ чувствительности для каждого вида рыночного риска

Рыночный риск (*market risk*) – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных цен. Рыночный риск включает в себя процентный риск, валютный риск и прочий ценовой риск.

Валютный риск (*currency risk*) – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями курсов обмена валют.

Процентный риск (*interest rate risk*) – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных ставок процента.

Прочий ценовой риск (*other price risk*) – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных цен независимо от того, вызваны ли эти изменения факторами, специфичными для отдельной ценной бумаги или ее эмитента, или факторами, влияющими на все ценные бумаги, обращающиеся на рынке.

16.3 Классификация финансовых инструментов

1 Классификация финансовых активов

Для того, чтобы определить каким образом следует классифицировать и учитывать финансовый актив, используется тест по двум критериям:

- (а) бизнес-модель компании по управлению финансовыми активами;
- (б) характеристики денежных потоков финансового актива.

Финансовый актив оценивается по амортизированной стоимости при одновременном соблюдении двух условий:

- (а) Бизнес модель (цель) заключается в удержании финансовых активов для получения денежных потоков, предусмотренных договором;
- (б) Предусмотренные договором потоки денежных средств представляют собой исключительно выплаты основной суммы и процентов на непогашенную сумму основного долга.

Финансовый актив оценивается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход при одновременном соблюдении двух условий:

- (а) Бизнес-модель (цель) предполагает как получение денежных потоков, предусмотренных договором, так и получение денежных потоков от продажи финансового актива;
- (б) Предусмотренные договором потоки денежных средств представляют собой исключительно выплаты основной суммы и процентов на непогашенную сумму основного долга.

В рамках этой категории результат от переоценки актива до справедливой стоимости признается в составе прочего совокупного дохода (за исключением прибылей или убытков от обесценения и положительных и отрицательных курсовых разниц, которые признаются в отчете о прибыли и убытках). При прекращении признания финансовых активов суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, переклассифицируются в отчет о прибылях и убытках.

Финансовый актив должен оцениваться по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках, за исключением тех случаев, когда он оценивается по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через отчет о прочем совокупном доходе.

При этом МСФО (IFRS) 9 разрешает компаниям отражать изменения справедливой стоимости инвестиций в долевые инструменты в составе прочего совокупного дохода (без возможности в будущем изменить это решение), при условии, что эти инвестиции не предназначены для торговли. Компания может выбрать такой способ учета для каждого отдельного приобретения (т.е. решение принимается для каждого конкретного вложения в долевые инструменты). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переноситься в отчет о прибыли и убытках. Однако компании могут переносить суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, на счет нераспределенной прибыли.

Дивиденды по таким инвестициям признаются в составе прибылей и убытков.

Возможность классифицировать финансовый актив как оцениваемый по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках

В момент первоначального признания компания может классифицировать финансовый актив как оцениваемый по справедливой стоимости через отчет о прибыли и убытках, если такая классификация существенно уменьшит несоответствия в оценке или признании (иногда называемые «учетными несоответствиями»), которые в противном случае возникли бы в результате оценки активов или обязательств, или признания прибылей и убытков по ним на другой основе.

Например, в ситуации, когда у компании есть активы и обязательства, подверженные общему риску (например, процентному риску) и изменение справедливой стоимости этих активов и обязательств взаимно компенсируется, однако эти активы и обязательства в обычных обстоятельствах учитываются по-разному (например, все или часть активов – по справедливой стоимости, а обязательства по амортизированной стоимости). Например, если для финансирования пакета выданных кредитов компания выпускает облигации, которые котируются на бирже. В таком случае возможность выбрать метод учета по справедливой стоимости через прибыли или убытки позволит существенно уменьшить несоответствия в оценке и учете.

Пример 1

Компания удерживает инвестиции для получения предусмотренных договором потоков денежных средств. Потребности компании в финансировании предсказуемы, и сроки погашения по финансовым активам соответствуют ожидаемым потребностям компании в финансировании.

Компания осуществляет управление кредитными рисками с целью минимизации кредитных убытков. В прошлые периоды в тех случаях, когда кредитный риск финансового актива увеличивался настолько, что актив уже не соответствовал критериям, зафиксированным в инвестиционной политике компании, компания продавала такой актив. Также, в относительно редких случаях, продажа осуществлялась, если у компании возникала непредвиденная потребность в финансировании.

В отчетах для высшего руководящего персонала основное внимание уделяется кредитному качеству финансовых активов и своевременному получению дохода в соответствии с условиями договоров. Кроме того, компания дополнительно отслеживает изменение справедливой стоимости данных финансовых активов.

Вопрос:

Как компания должна классифицировать такие финансовые активы?

Ответ:

Как оцениваемые по амортизированной стоимости.

Целью компании является удержание финансовых активов для получения денежных потоков, предусмотренных договором. Продажи не будут противоречить указанной цели, если они осуществлены в ответ на повышение кредитного риска по этим активам, например, если активы уже не соответствуют кредитным критериям, зафиксированным в инвестиционной политике компании. Относительно редкие случаи продажи в случае появления непредвиденных потребностей в финансировании (например, при возникновении экстренной ситуации) также не будут противоречить указанной цели, даже при значительной сумме данных продаж.

Пример 2

Компания предполагает, что через несколько лет ей потребуются денежные средства на капитальные затраты. Компания инвестирует свободные денежные средства в краткосрочные и долгосрочные долговые финансовые активы с тем, чтобы профинансировать будущие капитальные затраты, когда появится такая потребность. По многим финансовым активам сроки погашения наступят уже после завершения капитальных вложений.

Компания будет удерживать финансовые активы до получения предусмотренных договором потоков денежных средств, а когда появится возможность, продаст финансовые активы для реинвестирования денежных средств в финансовые активы с более высокой доходностью.

Отвечающие за портфель финансовых активов менеджеры получают вознаграждение на основе общей доходности от портфеля в целом.

Вопрос:

Как компания должна классифицировать такие финансовые активы?

Ответ:

Как финансовые активы, отражаемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Цель бизнес модели достигается за счет как получения предусмотренных договором потоков денежных средств, так и за счет продажи финансовых активов. Компания будет на постоянной основе, до момента, когда появится потребность в инвестированных средствах, принимать решения, как максимизировать доходность по портфелю: или путем получения предусмотренных потоков денежных средств (процентов и основной суммы) или путем продажи финансовых активов.

Пример 3

Инструмент А представляет собой конвертируемую облигацию, которая дает право обменять ее на фиксированное количество долевых инструментов (акций) компании-эмитента.

Вопрос:

Каким образом компания должна классифицировать такие финансовые активы?

Ответ:

Как отражаемые по справедливой стоимости через отчет о прибыли и убытках.

Потоки денежных средств по конвертируемым облигациям отражают доходность по конвертируемым облигациям, которая привязана к доходности собственного капитала компании-эмитента, и, следовательно, потоки денежных средств по конвертируемым облигациям не являются исключительно выплатами основного долга и процентов на непогашенную сумму основного долга.

16.4 Классификация финансовых обязательств

1 Компания должна классифицировать все финансовые обязательства как оцениваемые впоследствии *по амортизированной стоимости*, за исключением:

(а) финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках. Такие обязательства, включая обязательства, предназначенные для торговли, и производные финансовые инструменты, являющиеся обязательствами, должны оцениваться впоследствии по справедливой стоимости.

(б) условного вознаграждения, признаваемого приобретающей компанией при объединении бизнеса в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3. Такое условное вознаграждение

должно впоследствии оцениваться по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибыли и убытках. (в) договоров финансовой гарантии и обязательств по предоставлению кредитов по ставкам ниже рыночных. После первоначального признания эмитент будет отражать такой инструмент по наибольшей из двух сумм: оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки или первоначально признанной суммы за вычетом совокупной суммы дохода, признанного в отчете о прибыли и убытках в соответствии с МСФО (IFRS) 15 (не тестируется на экзамене).

2 *Возможность классифицировать финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках*

Компания может при первоначальном признании принять решение классифицировать финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках (без возможности изменения этой классификации в будущем) в тех случаях, когда:

- такая классификация существенно уменьшает несоответствия в оценке или признании (иногда называемые «учетными несоответствиями»); или
- управление группой финансовых обязательств или финансовых активов и обязательств осуществляется, и их эффективность оценивается на основе их справедливой стоимости в соответствии с документально оформленной стратегией компании по управлению рисками или инвестиционной стратегией; или
- инструмент является гибридным договором, включающим один или несколько встроенных производных инструментов (МСФО (IFRS) 9 требует выделения встроенного производного инструмента, если гибридный договор не оценивается по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках)

Классификация финансовых инструментов будет влиять на их последующую оценку.

Первоначальное признание

Компания должна признавать финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении только в том случае, когда она становится

стороной, получающей права и обязанности по договору в отношении данного финансового инструмента.

В момент первоначального признания компания должна классифицировать финансовый актив или обязательство в соответствии с принципами, описанными выше.

Первоначальная оценка

Компания должна признавать финансовый актив по справедливой стоимости *плюс* (если финансовый актив не относится к категории отражаемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках) затраты по сделке, непосредственно связанные с приобретением этого финансового актива.

Компания должна признавать финансовое обязательство по справедливой стоимости *минус* (если финансовое обязательство не относится к категории отражаемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках) затраты по сделке, непосредственно связанные с выпуском этого финансового обязательства.

Затраты по сделке включают вознаграждение и суммы, уплаченные агентам (включая сотрудников, выступающих в качестве торговых агентов), консультантам, брокерам и дилерам, сборы, уплачиваемые регулирующим органам и фондовым биржам, а также налоги и сборы, взимаемые при передаче собственности. Затраты по сделке не включают премии или дисконты по долговым обязательствам, затраты на финансирование, внутренние административные расходы или затраты на хранение.

НО Если компания решает, что справедливая стоимость при первоначальном признании отличается от цены сделки, компания определяет справедливую стоимость следующим образом:

- как приведенную стоимость всех будущих денежных поступлений, дисконтированных с использованием преобладающей(их) процентной(ых) рыночной(ых) ставки(ок) для аналогичного (с точки зрения валюты, срока, вида процентной ставки и других факторов) инструмента, имеющего аналогичный кредитный рейтинг. Например, таким образом может определяться справедливая стоимость долгосрочного кредита или беспроцентной дебиторской задолженности.

- с использованием котировок на идентичный актив или обязательство на активном рынке; или

- на основании метода оценки, в котором используются только данные с наблюдаемых рынков.

В момент первоначального признания компания должна признать разницу между справедливой стоимостью финансового инструмента и ценой операции в составе прибыли или убытка.

Последующая оценка

Последующая оценка финансовых инструментов зависит от их классификации на момент первоначального признания.

1 Последующая оценка финансовых активов

После первоначального признания компания оценивает финансовый актив:

(а) по амортизированной стоимости; или

(б) по справедливой стоимости через прочий совокупный доход; или

(в) по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках.

1.1 Финансовые активы по амортизированной стоимости

Прибыли и убытки по финансовым активам, учитываемым по амортизированной стоимости, отражаются в отчете о прибылях и убытках:

- когда происходит прекращение признания финансового актива;
- при обесценении финансового актива;
- при модификации финансового актива;
- в процессе учета финансового актива по амортизированной стоимости (начисление процентного дохода).

Процентный доход

Процентный доход рассчитывается с помощью метода эффективной ставки процента.

При использовании метода эффективной ставки процента компания выявляет затраты по сделке, которые составляют неотъемлемую часть эффективной ставки процента финансового инструмента.

Затраты по сделке, составляющие неотъемлемую часть эффективной ставки процента финансового инструмента, корректируют эффективную ставку процента.

Затраты по сделке, составляющие неотъемлемую часть эффективной ставки процента, включают комиссии, полученные компанией в связи с формированием или приобретением финансового актива (например, вознаграждение за такие операции, как оценка финансового положения заемщика, оценка и учет гарантий, залога и другого обеспечения, переговоры по условиям сделки, подготовка и обработка документации и закрытие сделки).

Модификация предусмотренных договором потоков денежных средств

Когда денежные потоки по финансовому активу меняются в результате пересмотра договора или модифицируются по каким-то иным причинам, и при этом пересмотр условий договора или модификация не приводят к прекращению признания этого финансового актива, компания должна произвести пересчет балансовой стоимости финансового актива и признать прибыль или убыток, возникающие в результате модификации. Балансовая стоимость финансового актива должна быть пересчитана как приведенная стоимость пересмотренных или модифицированных потоков денежных средств, дисконтированных с использованием первоначальной эффективной ставки процента.

1.2 Финансовые активы по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Прибыли и убытки по финансовым активам, учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (бизнес-модель ориентирована и на получение контрактных денежных потоков, и на продажу финансовых активов, причем контрактные потоки денежных средств являются исключительно выплатами основного долга и процентов) отражаются в отчете о прочем совокупном доходе, за исключением прибылей или убытков от обесценения и положительных и отрицательных курсовых разниц, которые признаются в отчете о прибылях и убытках.

При прекращении признания финансового актива суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, переклассифицируются в отчет о прибылях и убытках.

Проценты, рассчитанные с помощью метода эффективной ставки процента, отражаются в отчете о прибылях и убытках.

1.3 Финансовые активы по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках

Прибыли и убытки по финансовым активам, учитываемым по справедливой стоимости, отражаются в отчете о прибылях и убытках (за исключением случаев, когда данный финансовый актив является долевым инвестицией, и компания приняла решение отражать изменения справедливой стоимости этой инвестиции в составе прочего совокупного дохода).

1.4 Оценка инвестиций в долевыми инструментами по справедливой стоимости через прочий совокупный доход

При этом МСФО (IFRS) 9 разрешает компаниям отражать изменения справедливой стоимости инвестиций в долевыми инструментами в составе прочего совокупного дохода (без возможности в будущем изменить это решение), при условии, что эти инвестиции не предназначены для торговли. Компания может выбрать такой способ учета для каждого отдельного приобретения (т.е. решение принимается для каждого конкретного вложения в долевыми инструментами). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переноситься в отчет о прибыли и убытках. Однако компании могут переносить суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, на счет нераспределенной прибыли.

Полученные дивиденды по таким инвестициям будут по-прежнему отражаться в отчете о прибылях и убытках.

2 Последующая оценка финансовых обязательств

2.1 Финансовые обязательства, по справедливой стоимости

Финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках:

- учитываются по справедливой стоимости;
- изменения справедливой стоимости отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Компания может при первоначальном признании принять решение классифицировать финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках

Но для *финансовых обязательств*, в отношении которых в момент первоначального признания компанией было принято решение учитывать их по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках, изменения справедливой стоимости, связанные с изменением собственного кредитного риска, отражаются в отчете о прочем совокупном доходе. Это значит, что необходимо разделить и представлять отдельно компоненты изменения справедливой стоимости обязательства: изменения собственного кредитного риска отражаются в отчете о прочем совокупном доходе (ПрСД), а все прочие изменения справедливой стоимости – в отчете о прибылях и убытках.

Суммы, признанные в прочем совокупном доходе и относящиеся к собственному кредитному риску, впоследствии не переносятся в отчет о прибылях и убытках в случае прекращения признания обязательства и реализации соответствующих сумм. Это согласуется с требованием МСФО (IFRS) 9, которое запрещает перенос в отчет о прибылях и убытках накопленные в ПрСД результаты переоценки инвестиций в долевыми инструментами, которые компания учитывала по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. При этом стандарт разрешает производить переносы внутри капитала, поэтому компании, желающие перенести суммарные накопленные прибыли или убытки,

ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, на нераспределенную прибыль, имеют возможность это сделать.

2.2 Финансовые обязательства по амортизированной стоимости:

- отражаются по амортизированной стоимости;
- изменения стоимости в процессе учета финансового обязательства по амортизированной стоимости (начисление процентного расхода) отражаются в отчете о прибылях и убытках с использованием метода эффективной ставки процента.

7. Хеджирование

Цель учета хеджирования – отразить в финансовой отчетности эффект от операций, осуществляемых в рамках деятельности по управлению рисками с использованием финансовых инструментов. Финансовые инструменты используются для уменьшения подверженности компании определенным рискам, и в свою очередь влияют на прибыли или убытки (или прочий совокупный доход в случае инвестиций в долевые инструменты, изменения справедливой стоимости которых компания решила отражать в составе прочего совокупного дохода).

Инструмент хеджирования

Производный финансовый инструмент (дериватив), оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, может быть определен в качестве инструмента хеджирования, за исключением некоторых выпущенных опционов.

Непроизводный финансовый инструмент (финансовый актив или финансовое обязательство), оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, может быть определен в качестве инструмента хеджирования (за исключением финансового обязательства, которое по выбору компании справедливой стоимости через прибыль или убыток, для которого изменение справедливой стоимости, являющееся результатом изменения кредитного риска, представляется в составе прочего совокупного дохода).

Для хеджирования валютного риска: компонент непроизводного финансового актива или непроизводного финансового обязательства, подверженный валютному риску, может быть определен в качестве инструмента хеджирования (за исключением инвестиции в долевой инструмент, изменения справедливой стоимости которого компания решила отражать в составе прочего совокупного дохода).

Хеджируемой статьёй может быть признанный актив или обязательство, непризнанное твердое договорное обязательство, прогнозируемая операция или чистая инвестиция в иностранное подразделение (иностранную компанию).

Учет хеджирования разрешается применять только к отношениям с внешней для отчитывающейся компании стороной (т.е. внешней по отношению к группе или индивидуальной компании, для которой составляется отчетность).

Отношения хеджирования соответствуют требованиям к учету хеджирования, только если выполняются следующие критерии:

- в отношениях хеджирования участвуют только инструменты хеджирования, отвечающие установленным требованиям, и хеджируемые статьи;
- на момент начала отношений хеджирования формально определены (имеется официальная документация) отношения хеджирования, а также цели управления рисками и стратегии компании в области хеджирования (идентифицированы инструмент хеджирования, хеджируемая статья, характер хеджируемого риска и методика, принятая в

компании для оценки соответствия отношений хеджирования требованиям к эффективности хеджирования).

- Отношения хеджирования отвечают требованиям, предъявляемым к эффективности хеджирования

Существует три типа отношений хеджирования:

1) Хеджирование справедливой стоимости: хеджирование риска изменения справедливой стоимости признанного актива (обязательства) или непризнанного твердого договорного обязательства, которое подвержено конкретному риску и может оказывать влияние на прибыль или убыток.

2) Хеджирование денежных потоков: хеджирование подверженности денежных потоков рискам изменений, которое может быть связано с подверженностью признанного актива или обязательства (или компонента актива или обязательства) определенному риску (например, будущие процентные выплаты по займам с переменными ставками) или с подверженностью будущей высоко вероятной прогнозируемой операции определенному риску.

3) Хеджирование чистой инвестиции в иностранную компанию в соответствии с МСФО (IAS) 21.

1 Хеджирование справедливой стоимости

Если хеджирование справедливой стоимости отвечает критериям применения учета хеджирования, отношения хеджирования должны отражаться в учете следующим образом:

(а) прибыль или убыток по инструменту хеджирования признается в составе прибыли или убытка (или прочего совокупного дохода, если хеджируемая статья – это долевой инструмент, в отношении которого компания выбрала вариант отражения изменений в справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода);

(б) прибыль или убыток по хеджируемой статье корректирует балансовую стоимость хеджируемой статьи (если применимо) и отражается в составе прибыли или убытка. Если хеджируемая статья – это финансовый актив, который оценивается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, прибыль или убыток по хеджируемой статье должны признаваться в составе прибыли или убытка (за исключением долевого инструмента, в отношении которого компания выбрала вариант представления изменений его справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода, в этом случае указанные суммы должны оставаться в составе прочего совокупного дохода). Если хеджируемая статья представлена непризнанным твердым обязательством, совокупное изменение справедливой стоимости хеджируемой статьи после ее определения в этом качестве признается в качестве актива или обязательства с отражением соответствующей прибыли или убытка в составе прибыли или убытка.

Если хеджируемая статья в рамках хеджирования справедливой стоимости – это твердое договорное обязательство по приобретению актива или принятию обязательства, первоначальная балансовая стоимость актива или обязательства, которые являются результатом выполнения компанией своего твердого обязательства, корректируется путем включения в первоначальную стоимость совокупного изменения справедливой стоимости хеджируемой статьи, которая была отражена в отчете о финансовом положении (см. пункт б выше).

2 Хеджирование денежных потоков

Если хеджирование денежных потоков отвечает критериям применения учета хеджирования, отношения хеджирования должны отражаться в учете следующим образом:

(а) отдельный компонент капитала (резерв хеджирования денежных потоков) корректируется до наименьшей из следующих величин (в абсолютном выражении):

(i) совокупной величины прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанной с момента начала учета хеджирования;

(ii) совокупной величины изменения справедливой стоимости (приведенной стоимости) хеджируемой статьи (т.е. приведенной стоимости накопленных изменений хеджируемых будущих денежных потоков) с момента начала учета хеджирования;

(б) часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая представляет собой эффективную часть хеджирования (т.е. та часть, которая компенсируется изменением резерва хеджирования денежных потоков – см. а. (ii)) должна признаваться в составе прочего совокупного дохода;

(в) оставшаяся часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования (или балансирующая сумма прибыли или убытка, которую необходимо признать, чтобы отразить изменение резерва хеджирования денежных потоков, рассчитанного в соответствии с а. (ii)) представляет собой неэффективную часть хеджирования и должна быть отражена в составе прибыли или убытка.

(г) величина, накопленная в резерве хеджирования денежных потоков в соответствии с пунктом (а), должна отражаться в учете следующим образом:

(i) если хеджируемая статья – это будущая высоко вероятная прогнозируемая операция, которая впоследствии приводит к признанию нефинансового актива или нефинансового обязательства, или становится твердым соглашением, для которого применяется учет хеджирования справедливой стоимости, то компания должна перенести накопленную сумму из резерва хеджирования денежных потоков и включить ее в первоначальную стоимость (балансовую стоимость) соответствующего актива или обязательства. Это не является реклассификацией (МСФО (IAS) 1) и не влияет на прочий совокупный доход;

(ii) для хеджирования денежных потоков, кроме тех, что описаны выше в пункте (i), накопленная в резерве хеджирования сумма должна быть реклассифицирована из резерва хеджирования денежных потоков в состав прибыли или убытка в том периоде или периодах, когда хеджируемые прогнозируемые потоки денежных средств оказывают влияние на прибыль или убыток (например, в тех периодах, когда фактически признается процентный доход/процентный расход или в том, периоде, когда признается выручка);

(iii) однако если величина, накопленная в резерве хеджирования денежных потоков, представляет собой убыток и компания ожидает, что вся сумма или часть этого убытка не будет возмещена в будущем, она должна незамедлительно реклассифицировать сумму убытка, возмещение которой не ожидается, в состав прибыли или убытка.

Тема 17. Теоретические основы консолидированной финансовой отчетности МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

Покупатель признает приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения и раскрывает информацию, позволяющую пользователям "оценить сущность и финансовый эффект от приобретения.

Объединение бизнесов — это сделка или событие, в результате которого покупатель получает контроль над одним или несколькими видами бизнеса. Бизнес определяется как взаимосвязанный комплекс видов деятельности и активов, управляемый в целях обеспечения дохода инвесторов или прочих собственников.

При учете методом приобретения необходимо предпринять следующие шаги:

1. Определить покупателя.

Покупателем считается одна из объединяющихся организаций, которая получает контроль над организациями, участвующими в объединении.

2. Определить дату приобретения.

Датой приобретения считается дата получения покупателем контроля над приобретаемой организацией.

3. Признать и оценить стоимость идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и неконтролирующих долей акционеров (ДНА) приобретаемой организации.

4. Признать и оценить гудвилл или доход от выгодного приобретения.

Активы и обязательства оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения.

Предприятие может оценивать компоненты ДНА приобретаемой организации, которые в момент приобретения представляют собой доли владения и дают держателям права на пропорциональную долю чистых активов организации при ликвидации, либо

(а) по справедливой стоимости, либо

(б) пропорционально ДНА в идентифицируемых чистых активах приобретаемой организации (возможен выбор способа оценки для каждой отдельной сделки).

Все прочие компоненты ДНА должны оцениваться на дату приобретения по справедливой стоимости, если в соответствии с МСФО не предусмотрен иной способ оценки.

Гудвилл оценивается как разница между:

-суммой следующих величин: (а) справедливая стоимость переданного вознаграждения на дату приобретения контроля; (б) стоимость ДНА;

-величиной чистых идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого бизнеса на дату приобретения.

Если вышеуказанная разница отрицательна, соответствующий доход от выгодного приобретения признается в отчете о прибылях и убытках.

Пример.

Инвестиция 75 у.е. Приобрели 75% компании.

Балансовая стоимость чистых активов приобретенной компании 60 у.е.

Справедливая стоимость чистых активов приобретенной компании 80 у.е.

Рассчитать гудвил.

Гудвил = СИ + ДНА (СС) - ЧА СС = 75 + 80*25% - 80 или 75 - 80*75%

Ответ 15 у.е.

Раскрытие информации

Приобретатель должен раскрывать информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов, состоявшегося:

(a) в течение текущего отчетного периода; либо

(b) после конца отчетного периода, но прежде, чем финансовая отчетность одобрена к выпуску.

Приобретатель должен раскрыть информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить финансовые последствия корректировок, признанных в течение текущего отчетного периода, которые связаны с объединением бизнесов, состоявшимся в текущем периоде или в предыдущих отчетных периодах.

МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

Заменяет часть МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», заменил SIC 12 «Консолидация предприятий специального назначения».

Определение контроля

Инвестор контролирует другую компанию, если он имеет все три элемента:

1. Власть над компанией, т.е. права дающие возможность управлять релевантными действиями, влияющими на результаты компании
2. Права на нефиксированные результаты своего участия
3. Возможность использовать свою власть для определения величины доходов инвестора

Власть проистекает из прав - напрямую (права голоса) или косвенно (встроенные в контрактные соглашения). Результаты от деятельности компании не являются фиксированными, они могут быть положительными и/или отрицательными. Кроме самого права на результаты деятельности инвестор должен иметь возможность определять их распределение.

Результаты (отдача)

- Дивиденды, иные распределения экономических выгод и изменения в стоимости инвестиций
- Вознаграждение за обслуживание активов и обязательств, плата и подверженность потерям от предоставления кредитной поддержки и поддержки ликвидности
- Право на долю в остатке чистых активов при ликвидации
- Налоговые выгоды
- Доступ к ресурсам
- Результаты, недоступные иным держателям

Связь между властью и результатами

Инвестор, имеющий власть, но неспособный получать выгоды от этой власти, не имеет контроль.

Инвестор, который получает результаты деятельности, но не имеет власти для управления действиями, определяющими эти результаты, не имеет контроля.

Потенциальные права голоса

При оценке того, кто имеет контроль, нужно учитывать реальные и потенциальные права голоса инвестора и других участников

- Права, получаемые в результате исполнения опциона
- Права, получаемые в результате конвертации инструментов

Потенциальные права принимаются во внимание, только если их держатель имеет практическую возможность их реализовать.

Де факто контроль

Инвестор может иметь контроль при отсутствии у него большинства прав голоса.

При этом оценивается:

- Величина доли инвестора в сравнении с величиной и раздробленностью долей других держателей
- Схема голосования на предыдущих собраниях
- Возможность влиять на голоса других участников
- Права, проистекающие из других договорных соглашений
- Потенциальные права голоса

Отношения «принципал - агент»

Если принятие решений делегируется или проводится от лица других сторон, необходимо оценить, является ли участник агентом или принципалом. Агент действует от имени другого лица, но не имеет контроля. Принципал может делегировать агенту полномочия по принятию отдельных или всех решений, но в конечном счете власть сохраняет принципал.

Необходимо оценить:

- Масштаб полномочий по принятию решений
- Права других участников
- Вознаграждение стороны, принимающей решения
- Подверженность изменчивости результатов

Де - факто агенты

МСФО 10 требует оценить, есть ли другие стороны, действующие от лица инвестора в силу своих отношений с инвестором, т.е. де-факто являющиеся агентами инвестора.

Права и получаемые результаты таких агентов принимаются во внимание при оценке того, имеет ли инвестор контроль.

Примером таких агентов являются связанные стороны инвестора, которые поддерживают тесные деловые отношения с инвестором либо не могут финансировать свои операции без субординированной поддержки инвестора.

Утрата контроля

Если материнская организация утрачивает контроль над дочерней организацией, материнская организация:

(a) прекращает признание активов и обязательств бывшей дочерней организации в консолидированном отчете о финансовом положении;

(b) признает по справедливой стоимости оставшиеся инвестиции в бывшую дочернюю организацию на дату утраты контроля и впоследствии отражает в учете такие инвестиции, а также любые суммы, причитающиеся от бывшей дочерней организации или в ее пользу, в порядке, установленном соответствующими МСФО. Указанная справедливая стоимость считается справедливой стоимостью при первоначальном признании финансового актива в соответствии с МСФО (IFRS) 9 или, когда уместно, первоначальной стоимостью инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие при первоначальном признании;

(c) признает прибыль или убыток, возникающий в результате утраты контроля, связанного с бывшим владением контрольного пакета.

Организация должна раскрыть информацию о прибыли или убытке, при наличии таковых, и о:

(а) части такой прибыли или убытка, относимой на оценку любых оставшихся инвестиций в бывшую дочернюю организацию и отражаемой по справедливой стоимости на дату утраты контроля; и

(b) статье (статьях) отчетности в составе прибыли или убытка, в которой (которых) данный доход или убыток был признан (если он не представляется отдельно).

Тема 18. Вознаграждения работников и отчетность по планам пенсионного обеспечения

Цель настоящего стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от предприятия признавать:

(а) обязательство - в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;

(b) расход - в случае если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

Вознаграждения работникам - все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового соглашения.

Краткосрочные вознаграждения работникам - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и краткосрочных вознаграждений работникам), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам - все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии и выходных пособий.

Выходные пособия - вознаграждения работникам, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения в результате одного из двух событий:

(а) решения предприятия расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; или

(b) решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя такие статьи как, например, перечисленные ниже, если их выплата в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги:

(а) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;

(b) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;

(c) участие в прибыли и премии; и

(d) льготы в неденежной форме (например, медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для существующих работников.

Основной принцип: затраты, связанные с вознаграждениями работникам, признаются в том периоде, в котором работники оказали предприятию соответствующие услуги, а не в том периоде, в котором они выплачены или подлежали выплате.

Краткосрочные вознаграждения (подлежащие погашению полностью в течение 12 месяцев после годового периода, в котором были оказаны услуги) списываются на расходы в периоде предоставления услуг работниками. Обязательства по невыплаченному краткосрочному вознаграждению работников не дисконтируются/

Отчисления из прибыли и премии признаются только при наличии у предприятия обязательств по их выплате, определяемых нормами права или обусловленных сложившейся практикой, а также при условии, что данные расходы могут быть достоверно оценены.

Вознаграждения, выплачиваемые работникам после выхода на пенсию (например, в виде пенсий и бесплатного медицинского обслуживания), классифицируются либо как «пенсионные программы с установленными взносами», либо как «пенсионные программы с установленными выплатами».

По программам с установленными взносами расходы признаются в периоде, в котором взносы подлежат уплате.

По программам с установленными выплатами в отчете о финансовом положении отражается обязательство/(актив), равное/(-ый) чистой сумме следующих величин:

-приведенная сумма обязательства по программе с установленными выплатами (приведенная стоимость ожидаемых будущих платежей, необходимых для погашения обязательства по услугам, оказанным работниками в текущем и предыдущих периодах);

-справедливая стоимость активов программы на конец отчетного периода.

Актив программы включает активы, принадлежащие долгосрочному фонду вознаграждений работникам, и квалифицируемые полисы страхования.

Актив программы с установленными выплатами ограничен наименьшим из профицита программы с установленными выплатами и предельной величины актива. Предельная величина актива определяется как приведенная стоимость любых экономических вознаграждений, доступных в форме возмещения из программы или уменьшений будущих взносов в рамках программы.

Изменение в обязательстве/(профиците) по программе с установленными выплатами состоит из следующих компонентов:

а) стоимость услуг — признается в прибылях или убытках;

б) чистая величина процентов (т.е. временная стоимость) чистого дефицита/профицита программы с установленными выплатами — признается в прибылях или убытках;

с) переоценки, включая а) изменения в справедливой стоимости активов программы, которые возникают по другим причинам, нежели временная стоимость, и б) актуарные прибыли или убытки по обязательствам — признаются в ПС Д.

КРМСФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19 — предельная величина актива пенсионной программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»

КРМСФО (IFRIC) 14 рассматривает три вопроса:

- дата, на которую возврат средств или сокращение будущих взносов по программе считаются «доступными» в контексте параграфа 58 МСФО (IAS) 19;

- влияние минимального требования к финансированию на доступность сокращений будущих взносов;
- случаи, когда минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам включают в себя такие статьи как, например, перечисленные ниже, если их выплата в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги:

- (a) долгосрочные оплачиваемые отсутствия на работе, такие как оплачиваемый отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
- (b) юбилейные или прочие вознаграждения за выслугу лет;
- (c) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- (d) участие в прибыли и премии; и
- (e) отсроченное вознаграждение.

Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам обычно не подвержена такой же степени неопределенности, как оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. По этой причине настоящий стандарт требует применять для прочих долгосрочных вознаграждений работникам упрощенный метод учета. В отличие от метода учета, требуемого в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках данного метода переоценки не признаются в составе прочего совокупного дохода.

Выходные пособия признаются на более раннюю дату: когда предприятие больше не может аннулировать предложение о выплате вознаграждений или когда предприятие признает затраты на реструктуризацию в соответствии с МСФО (IAS) 37, предполагающую выплату выходных пособий.

Тема 19. Раскрытие информации об учетной политике

Для того, чтобы информация, представленная в финансовой отчетности компании, была полезной для пользователей этой отчетности, совершенно очевидно, что отчеты должны быть сравнимы между собой. Чтобы оценка этих тенденций была возможна, компания должна последовательно применять одни и те же принципы и правила учета, и любое отклонение от них необходимо совершенно четко описывать в пояснительной записке к финансовой отчетности.

Отражение бухгалтерских изменений в отчетности

МСБУ 8 предусматривает три возможности отражения бухгалтерских изменений в отчетности:

- Ретроспективное отражение;
 - Текущее представление;
 - Перспективное отражение.
- Учетная политика
Выбор

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

При отсутствии конкретного требования руководство должно вырабатывать политику, обеспечивающую предоставление в финансовой отчетности информации, которая:

уместна для потребностей пользователей при принятии решений;

надежна в том, что она:

достоверно представляет результаты деятельности и финансовое положение компании;

отражает экономическое содержание событий и операций, а не только их юридическую форму;

является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;

является осмотрительной;

является полной во всех существенных отношениях.

При вынесении такого суждения руководство принимает во внимание:

требования действующих стандартов и интерпретаций, затрагивающие аналогичные или связанные проблемы;

определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, изложенные в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности СМСФО;

решения других органов, выпускающих стандарты;

принятую отраслевую практику.

Изменения в учетной политике

Примеры изменений в учетной политике:

изменение метода учета запасов со средневзвешенного на ФИФО

Изменение учетной политики разрешается в двух случаях:

1) обязательной, в соответствии с требованием стандарта или интерпретации:

в соответствии с условиями переходного периода, данного в стандарте или интерпретации;

ретроспективно, если нет условий переходного периода в стандарте или интерпретации;

2) добровольного изменения в учетной политике, если это приводит к надежному и более уместному представлению финансовой информации (ретроспективно).

В соответствии с МСБУ 8 следующие действия не являются изменениями в учетной политике:

принятие новой учетной политики для событий или сделок, которые не происходили ранее, или не были существенными;

принятие учетной политики для событий или сделок, отличающихся по существу от ранее происходивших событий и сделок.

Ретроспективный подход

Для исправления ошибок предыдущих периодов должен применяться ретроспективный подход. Но для определенных предыдущих периодов может быть неприменимо ретроспективное отражение, если:

Результаты использования ретроспективного подхода/изменения не могут быть определены;

Применение ретроспективного подхода/изменения требует формирования предположений о намерениях менеджеров относительно предшествующих периодов;

Ретроспективный подход/изменение требует оценок и невозможно отделить информацию об этих оценках, которая была бы доступна на момент разрешения к публикации финансовой отчетности за предыдущие, подлежащие корректировке периоды.

Ретроспективный подход. Внесение корректировки

Сравнительная информация, представленная в одном отчете, должна быть пересчитана, чтобы отразить эффект от изменения учетной политики; эффект рассчитывается с учетом предположения, что новая учетная политика применялась изначально;

Кумулятивный эффект от изменения (ретроспективный подход) прошлых периодов, не вошедших в текущий отчет, представляется в качестве корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли с учетом налогового эффекта самого раннего представленного отчета, которая представляет собой разницу между сальдо нераспределенной прибыли на начало периода и суммой нераспределенной прибыли на ту же дату, получаемой при применении новой учетной политики ко всем предшествующим периодам;

Прочая информация, касающаяся прошлых периодов, например, сводные данные в примечаниях, а также исторические данные, тоже должны быть откорректированы.

Изменения в бухгалтерских оценках

При составлении финансовой отчетности бухгалтеру постоянно приходится сталкиваться с необходимостью использования различных коэффициентов и показателей для оценки сроков жизни активов, ликвидационной стоимости, собираемости дебиторской задолженности, гарантийных расходов, пенсионных затрат и т.п. Эти будущие события и условия не могут быть определены однозначно и точно. Соответственно, изменение бухгалтерских оценок является неизбежным явлением.

В соответствии с МСБУ 8 только два подхода допустимы для отражения этих изменений: текущий и перспективный.

Примеры изменений в бухгалтерских оценках:

изменение в оценке сомнительных долгов;
изменение сроков полезной службы амортизируемых активов;
оценки устаревания запасов.

Исправление ошибок предыдущих периодов Источники ошибок:

математические просчеты;
искажение информации или неправильная интерпретация фактов; обман;
невнимательность;
неправильное применение учетной политики.

Главным критерием, определяющим необходимость применения специального подхода к учету корректировки ошибки, является ее материальность, которая должна оцениваться как для каждой ошибки отдельно, так и для совокупности ошибок в целом.

Если ошибки не подходят под определение материальных, т.е. не имеют значительного влияния на финансовые отчеты, то они исправляются в отчете о прибыли и убытках за текущий период.

Исправление ошибок за предыдущие периоды

Пересчитывают сравнительные суммы за представленные предыдущие периоды, в которых обнаружилась ошибка;

Если ошибка относится к еще более раннему периоду, пересчитывается начальное сальдо активов, обязательств, капитала для самого раннего представленного периода;

Если полный пересчет нереален, то:

делается пересчет начального сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний период, для которого возможен ретроспективный пересчет;

делается пересчет сравнительной информации предположительно с самой ранней реальной даты.

Представление корректировки в отчете о движении капитала выглядит следующим образом:

Нераспределенная прибыль/убыток на начало периода	XXX
Корректировка ошибки (описание) прошлых периодов (за вычетом налога \$)	
	<u>XXX</u>
Откорректированная нераспределенная прибыль на начало периода	XXX

Ошибки, влияющие на текущий и будущие периоды

Такие ошибки необходимо корректировать в периоде их обнаружения, но нет никакой необходимости раскрытия информации об этих событиях в отчетности.

Тема 20. Раскрытие прочей информации

Цель

Цель настоящего стандарта - обеспечить, чтобы финансовая отчетность предприятия включала раскрытие информации, необходимой для привлечения внимания к возможности того, что его финансовое положение, а также прибыль или убыток могли быть подвержены влиянию факта существования связанных сторон, а также операций и остатков по операциям, включая обязательства с такими сторонами.

Сфера применения

Настоящий стандарт применяется:

- (a) для выявления отношений и операций со связанными сторонами;
- (b) для выявления остатков по операциям, включая обязательства, между предприятием и связанными с ним сторонами;
- (c) для выявления обстоятельств, при которых требуется раскрытие информации в соответствии с пп.(a) и (b); и
- (d) для определения информации, подлежащей раскрытию по указанным пунктам.

Связанная сторона - это частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность (в настоящем стандарте именуемым "отчитывающееся предприятие").

(a) Частное лицо или близкие родственники данного частного лица являются связанной стороной отчитывающегося предприятия, если данное лицо:

- (i) осуществляет контроль или совместный контроль над отчитывающимся предприятием;

(ii) имеет значительное влияние на отчитывающееся предприятие; или (Hi) входит в состав старшего руководящего персонала отчитывающегося предприятия или его материнского предприятия.

(b) Предприятие является связанной стороной отчитывающегося предприятия, если к нему применяется какое-либо из следующих условий:

(i) Данное предприятие и отчитывающееся предприятие являются членами одной группы (что означает, что каждое материнское, дочернее и другое дочернее предприятие является связанной стороной другим предприятиям данной группы).

(ii) Одно предприятие является ассоциированным предприятием другого или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство (или одно предприятие является ассоциированным предприятием члена той группы, в которую входит другое предприятие, или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство).

(iii) Оба предприятия осуществляют совместное предпринимательство с одной и той же третьей стороной,

(iv) Одно предприятие осуществляет совместное предпринимательство с третьей стороной, а другое предприятие является ассоциированным предприятием данной третьей стороны.

(v) Сторона представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданный для работников отчитывающегося предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной отчитывающегося предприятия. Если отчитывающееся предприятие само является таким планом, работодатели, осуществляющие взносы в данный план, также являются связанными сторонами отчитывающегося предприятия.

(vi) Предприятие находится под контролем или совместным контролем лица, указанного в пп.(a).

(vii) Лицо, указанное в пп.(a)(i), имеет значительное влияние на предприятие или входит в состав старшего руководящего персонала предприятия (или его материнского предприятия).

Операция со связанной стороной - передача ресурсов, услуг или обязательств между отчитывающимся предприятием и связанной с ним стороной, независимо от того, взимается ли при этом плата.

Близкие родственники частного лица - это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с предприятием. В их число могут входить:

(a) дети, а также супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга) такого лица;

(b) дети супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица; и

(c) иждивенцы такого лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица.

Раскрытие информации

Все предприятия

Отношения между материнским предприятием и его дочерними предприятиями должны раскрываться независимо от того, проводились ли операции между этими сторонами. Предприятие должно раскрыть информацию о своем материнском

предприятия и о стороне, обладающей конечным контролем, если эта сторона отлична от материнского предприятия. Если ни материнское предприятие, ни сторона, обладающая конечным контролем, не представляют консолидированную финансовую отчетность, доступную для общего пользования, раскрывается также название материнского предприятия следующего более высокого уровня, которое представляет такую отчетность.

Для того чтобы пользователи финансовой отчетности смогли составить мнение о влиянии отношений со связанными сторонами на предприятие, следует раскрывать информацию об отношениях со связанными сторонами в случаях, когда существует контроль, независимо от того, проводились ли операции между связанными сторонами.

Предприятие раскрывает информацию о компенсациях старшему руководящему персоналу предприятия в целом и по каждой из приведенных ниже категорий:

- (a) краткосрочные вознаграждения работникам;
- (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- (c) прочие долгосрочные вознаграждения;
- (d) выходные пособия; и
- (e) выплаты, основанные на акциях.

Если между предприятием и его связанными сторонами проводились операции в течение периодов, представленных в финансовой отчетности, предприятие раскрывает характер отношений со связанными сторонами, а также информацию об операциях и остатках по ним, включая обязательства, необходимую пользователям для понимания возможного влияния таких отношений на финансовую отчетность. Раскрываемая информация должна включать, как минимум, следующее:

- (a) сумму операций;
- (b) сумму остатков по таким операциям, включая обязательства, а также:
 - (i) условия их проведения, включая наличие обеспечения, а также характер возмещения, предоставляемого при расчете; и
 - (ii) данные о любых предоставленных и полученных гарантиях;
- (c) резервы по сомнительным долгам, относящиеся к остаткам по операциям со связанными сторонами; и
- (d) затраты, признанные в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов связанных сторон.

Информация раскрывается отдельно по следующим категориям:

- (a) материнское предприятие;
 - (b) предприятия, осуществляющие совместный контроль над предприятием или имеющие значительное влияние на него;
 - (c) дочерние предприятия;
 - (d) ассоциированные предприятия;
 - (e) совместное предприятие, участником которого является предприятие;
 - (f) старший руководящий персонал предприятия или его материнского предприятия;
- и
- (g) другие связанные стороны.

Ниже приведены примеры операций, которые необходимо раскрывать, если они проводятся со связанными сторонами:

- (a) закупки или продажи товаров (готовых или незавершенных);
- (b) закупки или продажи имущества и других активов;

- (c) оказание или получение услуг;
- (d) операции аренды;
- (e) передача исследований и разработок;
- (f) передача прав по лицензионным соглашениям;
- (g) передача средств по договорам финансирования (в том числе кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме);
- (h) предоставление гарантий или обеспечения;
- (i) обязательства предпринять какие-либо действия в том случае, если определенное событие возникнет или не возникнет в будущем, в том числе договоры в стадии исполнения (признанные и непризнанные); и
- (j) расчеты по обязательствам от имени предприятия или расчеты самого предприятия от имени связанной стороны.

Связанные с правительством предприятия

Отчитывающееся предприятие освобождается от применения требований к раскрытию информации в отношении операций со связанными сторонами и остатками по таким операциям, включая обязательства, если отношения между связанными предприятиями обусловлены тем, что:

- (a) правительство осуществляет контроль, совместный контроль над отчитываемым предприятием или имеет значительное влияние на него; и
- (b) существует другое предприятие, которое является связанной стороной, потому что одно и то же правительство осуществляет контроль, совместный контроль над отчитываемым и другим предприятием или имеет значительное влияние на них.

Если отчитывающееся предприятие применяет данное освобождение, оно должно раскрыть следующую информацию об операциях и остатках по таким операциям:

- (a) правительство и характер его отношений с отчитываемым предприятием (то есть наличие контроля, совместного контроля или значительного влияния);
- (b) следующая информация с раскрытием деталей, достаточных для понимания пользователями финансовой отчетности предприятия влияния операций со связанными сторонами на его финансовую отчетность:

- (i) характер и сумма каждой операции, которая является значительной сама по себе; и
- (ii) в отношении других операций, которые являются значительными не по отдельности, а в совокупности, - качественные или количественные показатели их масштаба.

ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

Практическая работа №1
Первое применение МСФО

Пример 1.

Компания Огонь готовила отчётность в соответствии с национальными стандартами.

Отчёт о финансовом положении компании Огонь в соответствии с национальными правилами:

АКТИВЫ	\$000
Необоротные активы	
Основные средства	700
Затраты на разработку	80
Итого необоротные активы	780
Оборотные активы	
Денежные средства	10
Дебиторская задолженность	110
Запасы	70
Другие текущие активы	30
Итого оборотные активы	220
Итого активы	1,000
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Капитал и резервы	
Акционерный капитал	350
Нераспределенная прибыль	200
Итого капитал и резервы	550
Краткосрочные обязательства	
Кредиторская задолженность	50
Кредит	400
Итого краткосрочные обязательства	450
Итого капитал и обязательства	1,000

Анализ отчётности, составленной в соответствии с национальными стандартами учёта, показал, что необходимо сделать следующие корректировки при переходе на МСФО:

В национальном учёте не отражен резерв в связи с экологическим ущербом, причиненным компанией. Убытки на устранение последствий оцениваются в размере \$20,000.

В составе дебиторской задолженности учитываются счета к получению с просрочкой в оплате более 2 лет на сумму \$2,000.

В составе основных средств учтены активы, в отношении которых принято решение о продаже и, которые в соответствии с МСФО (IFRS) 5 должны классифицированы как «внеоборотные активы, предназначенные для продажи». Их стоимость – \$10,000.

В национальном учёте не создавался резерв на сомнительные долги, что является обязательным в соответствии с требованиями МСФО. Резерв оценивается в \$18,000.

В составе нематериальных активов капитализированы затраты на разработку в сумме \$80,000, которые не отвечают критериям признания в соответствии с требованиями МСФО.

Задание.

Отразите корректировки в таблице (без учёта налогообложения).

Практическая работа №2
Содержание финансовой отчетности

Задача №1

Идентифицируйте операции компании «Метро», заполнив знаками «+*» и «->» свободные ячейки табл. I. Заполняя таблицу, отразите влияние каждой операции на составляющие общего балансового уравнения.

№ п/п	Содержание операции	Актив	Обязательства	Капитал
1	Перечислена арендная плата			
2	Признаны нематериальным активом внутренние расходы компании на его создание			
3	Введено в эксплуатацию приобретенное в кредит оборудование			
4	Введено в эксплуатацию приобретенное в кредит оборудование			
5	Отгружена покупателю готовая продукция			
6	Получены денежные средства за проданную продукцию			
7	Начислена и выплачена заработная плата работникам			
8	Оплачены телефонные счета и счета за коммунальные услуги			
9	Начислена амортизация внеоборотных активов			
10	Приобретены материалы от поставщиков на условиях оплаты в следующем отчетном периоде			
11	Объявлены дивиденды			
12	Выплачены дивиденды			
13	Получен банковский кредит			
14	Перечислены процентные платежи за пользование кредитом			

Теоретические данные для решения задачи 2.

Прямой метод составления отчета о движении денежных средств предполагает отражение непосредственно потоков денежных средств поступивших от покупателей, выплаченных персоналу и т.д.

В соответствии с прямым методом раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей.

Форма отчета о движении денежных средств, составленного прямым методом приведена в таблице.

Таблица Отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом.

Показатель	Приток	Отток
1. Потоки денежных средств в результате операционной деятельности:		
1.1. Денежные средства, полученные от покупателей и заказчиков		
1.2. Денежные средства, выплаченные поставщикам, подрядчикам, служащим		
1.3. Налоги, выплаченные в бюджет		
1.4. Выплаты в фонды социального страхования и пенсионного обеспечения		
1.5. Прочие денежные поступления и выплаты		
1.6. Неустойки		
Итого по разделу 1.		
Чистые денежные средства в результате операционной деятельности		
2. Потоки денежных средств в результате инвестиционной деятельности:		
2.1. Приобретение и продажа ОС		
2.2. Приобретение и продажа НМА		
2.3. Приобретение и продажа ценных бумаг и других долгосрочных финансовых вложений		
2.4. Проценты и дивиденды полученные		
Итого по разделу 2.		
Чистые денежные средства в результате инвестиционной деятельности:		
3. Потоки денежных средств в результате финансовой деятельности		
3.1. Долгосрочные кредиты и займы полученные и погашенные		
3.2. Краткосрочные кредиты и займы полученные и погашенные		
3.3. Целевое финансирование и поступление		
Итого по разделу 3.		
Чистые денежные средства в результате финансовой деятельности		
4. Курсовые валютные разницы от переоценки валюты по действующему курсу на отчетную дату		
Чистый отток/приток		
Денежные средства и эквиваленты денежных средств:		
- на начало отчетного периода		
- на конец отчетного периода		

В отчете о движении денежных средств, составленного прямым методом, в составе денежных средств, полученных от покупателей и заказчиков, отражается выручка от продажи (при методе по оплате выручка принимается равной поступлениям денежных средств), откорректированная на сумму изменений дебиторской задолженности покупателей и заказчиком за отчетный период. Если разница по дебиторской задолженности положительная, то эту разницу следует вычесть из выручки.

Статья отчета «Денежные средства, выплаченные поставщикам, подрядчикам, служащим» состоит из двух показателей:

- выплаты поставщикам и подрядчикам;
- выплаты персоналу предприятия.

При заполнении статьи отчета «Налоги, выплаченные в бюджет» берется общая сумма начисления налогов и корректируется на изменение кредиторской задолженности по расчетам с бюджетом, при сравнении остатков на конец года и на начало. Если на конец года кредиторская задолженность увеличилась, то на сумму увеличения сумма налогов уменьшится. Выплаты по социальному страхованию и пенсионному обеспечению рассчитываются аналогичным образом.

По статье «Прочие денежные поступления и выплаты» отражаются авансы, полученные и авансы выданные, расход денежных средств на благотворительные цели.

По статье «Неустойки» сравниваются штрафы и неустойки уплаченные и полученные.

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

Приобретение или продажа предприятий сказывается на сумме выплаченных или полученных денежных средств за вычетом денежных сумм, полученных или переданных с имуществом, проданного или купленного предприятием.

Задача №2

В 2016 г. в компании «БИОГлобус» осуществлены следующие операции, долл.:

- 1) получена выручка от продажи работ, услуг — 700 000;
 - 2) зачислен на расчетный счет ранее предоставленный заем — 150 000;
 - 3) выплачены дивиденды собственникам — 60 000;
 - 4) получен кредит — 250 000;
 - 5) выплачена заработная плата — 860 900;
 - 6) выплачены социальные пособия — 150 000;
 - 7) поступила выручка от продажи основных средств — 250 000;
 - 8) поступил на счет компании «БИОГлобус» доход от участия в ассоциированной компании — 130 600;
 - 9) погашена задолженность бюджету по налоговым платежам — 120 560;
 - 10) осуществлен выкуп собственных акций — 78 000;
 - 11) получены авансовые платежи от покупателя — 100 000;
 - 12) приобретены нематериальные активы — 120 200;
 - 13) оплачены рекламные расходы — 78 000;
 - 14) произведена оплата приобретенных ранее товаров и услуг — 380 690.
- Составьте отчет о движении денежных средств.

Задача №3

Задания по МСФО 1 (IAS 1) Представление финансовой отчетности «AFFA» является публичной компанией, формирующей финансовую отчетность в формате МСФО. Вы финансовый контролер компании «AFFA». Отчетная дата – 31.12.2010 года. Вам представлена следующая информация:

Оборотно-сальдовая ведомость на 31.12.2010г. до корректировки, в тыс. евро		
Запасы (материалы)	96 000	
Производственные затраты	124 000	
Коммерческие расходы	15 000	
Управленческие расходы	45 000	
Процентные расходы	11 000	

Электронный учебно-методический комплекс «Международные стандарты финансовой отчетности»

Выручка		360 000
Основные средства в оценке по первоначальной стоимости	265 400	
Накопленная амортизация по основным средствам на 01.01.2010.		33 000
Денежные средства	52 500	
Торговая дебиторская задолженность	99 000	
Аванс по налогу на прибыль	15 000	
Прочая дебиторская задолженность	11 100	
Кредиторская задолженность по основной деятельности		30 000
Задолженность по долгосрочным процентным займам		150 000
Отложенное налоговое обязательство на 01.01.2010.		15 000
Выпущенный акционерный капитал		90 000
Нераспределенная прибыль		56 000

В данной оборотно-сальдовой ведомости не учтена следующая информация:

1. Амортизация основных средств за 2010г. составляет - 12 800 тыс. евро (расходы отчетного года);
2. Остаток запасов на 31.12.2010г. по результатам инвентаризации запасов на складах компании составил – 21 000 тыс. евро (остаток на конец отчетного периода);
3. Расходы по текущему налогу на прибыль согласно расчету за 2010г. составляют - 15 050 тыс. евро;
4. Отложенное налоговое обязательство на 31.12.2010. составляет – 28 000 тыс. евро (величина обязательства по ОНО на отчетную дату).

На основе представленной информации необходимо подготовить:

Отчет о совокупном доходе компании «AFFA» за год, закончившийся 31.12.2010 года;

Отчет о финансовом положении компании «AFFA» по состоянию на 31.12.2010 года;

Отчет об изменениях в акционерном капитале компании «AFFA» за год, закончившийся 31.12.2010 года.

Решение:

Компания «AFFA» Отчет о финансовом положении по состоянию на 31.12.2010 года (в тысячах евро)	
Активы	
Внеоборотные активы	
Основные средства	
<i>Итого внеоборотные активы</i>	
Оборотные активы	
Запасы	
Торговая и прочая дебиторская задолженность	
Денежные средства и их эквиваленты	
<i>Итого оборотные активы</i>	
ИТОГО АКТИВЫ	
Капитал и обязательства	
Капитал	
Акционерный капитал	
Нераспределенная прибыль	
<i>Итого капитал</i>	

Электронный учебно-методический комплекс «Международные стандарты финансовой отчетности»

Долгосрочные обязательства	
Задолженность по долгосрочным процентным займам	
Отложенные налоговые обязательства	
<i>Итого долгосрочные обязательства</i>	
Краткосрочные обязательства	
Кредиторская задолженность по основной деятельности	
Обязательства по налогу на прибыль	
<i>Итого краткосрочные обязательства</i>	
<i>Итого обязательства</i>	
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	

Компания «AFFA» Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12.2010 года (в тысячах евро)	
Выручка	
Себестоимость продаж	
Валовая прибыль	
Коммерческие расходы	
Управленческие расходы	
Операционная прибыль	
Процентные расходы	
Прибыль до налогообложения	
Расходы по налогу на прибыль	
Итого совокупный доход за год	

Компания «AFFA» Отчет об изменениях в акционерном капитале за год, закончившийся 31.12.2010 года (в тысячах евро)			
	Акционерный капитал	Нераспределенная прибыль	Итого
Баланс на 1.01.2010			
Совокупный доход за год			
Баланс на 31.12.2010			

Практическая работа №3

Обесценение активов

Задача 1.

Кондитерская фабрика приобрела 12 июня 2014 г. уникальную линию по производству шоколадных конфет за 1350 тыс. долл. (активный рынок такого оборудования отсутствует). В связи с отсутствием развитого рынка рыночную цену этой линии установить невозможно. В течение пяти ближайших лет ожидается следующее распределение денежных потоков, генерируемых этой линией (табл. 1).

Показатель	Годы				
	2015	2016	2017	2018	2019
1. Приток денежных средств, долл.	223 462	337 784	355 162	373 392	392 517
2. Отток денежных средств, долл.	16 123	49 835	51 859	53 966	56 164

3. Чистый денежный поток (стр. 1 — стр. 2)					
--	--	--	--	--	--

В качестве ставки дисконта принята средняя для отрасли стоимость капитала — 8,78%.

На дату составления финансовой отчетности начислена амортизация в сумме 100 тыс. долл.

Рассчитать будущий дисконтированный поток денежных средств, протестировать актив на обесценение.

Задача 2.

Компания «Альфа» в целях диверсификации своей деятельности 10 декабря 2015 г. приобрела ресторан восточной кухни (ЕГДС) за 1 млн долл. Информация о справедливой стоимости чистых активов ресторана представлена ниже, тыс. долл.:

стоимость здания — 500;

оборудование — 200;

запасы — 90;

дебиторская задолженность — 200.

Срок полезного использования технологического оборудования определен компанией в 10 лет, срок полезного использования здания - 10 лет. Ликвидационная стоимость объектов для упрощения расчетов принята равной нулю. Метод начисления амортизации — линейный.

В течение 2016 г. вблизи купленного ресторана было построено новое здание, на двух этажах которого разместился ресторан быстрого питания. Приток посетителей ресторана восточной кухни резко сократился. По данным независимых оценщиков, рыночная (справедливая) стоимость ЕГДС составляет 600 тыс. долл. Ценность использования ЕГДС (дисконтированная сумма будущих денежных поступлений) определена о размере 550 тыс. долл. МСФО 36 требует в этом случае провести тестирование средств, вложенных в ресторан (1 млн долл.) на обесценение.

Задача 3.

Балансовая стоимость оборудования для изготовления паркета по индивидуальным заказам на 31 декабря 2012 г. составляла 90 500 долл., чистая цена его продажи на 31 декабря 2012 г. — 85 000 долл. Ликвидационная стоимость оборудования по окончании его эксплуатации по состоянию на 31 декабря 2014 г. оценивается в 1000 долл.

Выручка от продажи паркета в 2012, 2013 и 2014 гг. составила соответственно 55 000 долл., 45 000 долл., и 10 000 долл. Дисконтная ставка, отражающая уровень риска, изменения валют и инфляции, — 20%.

Определите возмещаемую стоимость объектов основных средств и протестируйте их на обесценение.

Задача 4.

Используя приведенную в табл. информацию, определите возмещаемую стоимость каждого вида актива. Укажите, в каком случае присутствует обесценение актива, и в какой сумме в финансовой отчетности следует признать убыток от обесценения.

Оборудование	Ценность использования	Чистая стоимость	Балансовая стоимость

		реализации	
А	3 600	4 200	4 000
Б	3 600	3 920	4 000
В	3 840	3 700	4 000

Задача 5.

Компания А приобрела компанию Б, Внеоборотные активы последней на дату покупки имели следующую справедливую стоимость, тыс. долл.:

здание - 500; автомобиль — 75;

патент на производство нового изделия — 50.

Гудвилл от приобретения компании Б составил 35 тыс. долл. Возмещаемая стоимость автомобиля (определена путем тестирования на обесценение) — 60 тыс. долл., накопленная амортизация автомобиля — 10 тыс. долл.

Распределите убыток от обесценения актива и гудвилла.

Задача 6:

В настоящее время организация имеет производственную линию для выпуска стирального порошка с химически активными компонентами. Первоначальная стоимость производственной линии составляет – 30 000\$, остаточная стоимость 15 000\$. Технология по выпуску соответствующего стирального порошка была запатентована. Капитализированная сумма затрат на НИОКР составила 2 000\$. Срок использования НИОКР определен не был.

Предприятию известно, что со следующего года государство временно приостанавливает действие патентов и лицензий на изобретения, содержащие хлор. В условиях нормальных производственных мощностей, общий суммарный объем продукции, который можно выпустить на данной линии, составляет 5 000\$. По окончании использования от установки можно получить запасные части в сумме 100\$. Какова должна быть оценка активов организации.

Задача 7:

Организация занимается разработкой программного обеспечения для авиадиспетчеров. В настоящее время (июнь 2006 года) она обладает правами на два программных продукта, стоимостью 2 000 тыс. руб. и 4 000 тыс. руб. соответственно.

По состоянию на отчетную дату компании становится известно, что с начала следующего календарного года права на разработку программного обеспечения передаются государственному унитарному предприятию, которое будет монополистом на рынке. За оставшиеся полгода компания ожидает получить от использования программ доход в сумме 400 тыс. руб. При этом на текущее обслуживание программ будет израсходовано 100 тыс. руб.

Определить стоимость программных продуктов после того, как стало известно об этом факте.

Задача 8:

Организация имеет на своем балансе нематериальный актив. Первоначальные затраты на его создание составили 30 000\$. Срок полезного использования при вводе в эксплуатацию определен не был. Активного рынка программных продуктов данного типа не существует.

В настоящее время актив предоставляется во временное пользование 3 организациям по лицензионным соглашениям на 2 года.

К данному моменту организации уже заплатили разовый платеж – каждая организация по 4 000\$.

Из всего срока лицензионного соглашения:

- одной организации остался 1 год;
- другой организации – 0,5 года;
- третьей организации – 1,5 года.

Кроме того, за время использования НМА организации должны уплачивать еще и ежеквартальные платежи по 500\$. В настоящее время предприятие вышло на рынок с новым программным продуктом. Укажите оценку старого нематериального актива.

Практическая работа 4

Задание 1. Используя информацию, приведенную ниже в таблице, определите, есть ли убыток обесценения в каждом отдельном случае и как он должен быть отражен (как убыток в ОПУ, либо как уменьшение резерва переоценки ОС в капитале).

	Балансовая стоимость	Возмещаемая сумма	ОПУ	Резерв переоценки
1. Активы, оцениваемые по первоначальной стоимости	100	80		
2. Активы, оцениваемые по переоцененной стоимости. Первоначальная стоимость 100, стоимость после переоценки 150	150	125		
3. Активы, оцениваемые по переоцененной стоимости. Первоначальная стоимость 100, стоимость после переоценки 150	150	95		

Задание 2.

Компания провела проверку своих активов на предмет обесценения, в ходе которой было установлено следующее:

Есть основания полагать, что стоимость ряда машин необратимо снизилась.

Продукция, произведенная с их использованием, продавалась ниже себестоимости. Балансовая стоимость (по первоначальной цене) этих машин составляет 290 000 дол., а их справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу оценивается в 120 000 дол. Ожидаемые чистые денежные поступления от использования данных машин в течение следующих 3 лет составляют 100 000 долларов в год. Для расчетов дисконтированной стоимости следует использовать рыночную процентную ставку 10%.

Задание 3.

Организация занимается разработкой программного обеспечения. В настоящее время (июнь 2015 года) она обладает правами на два программных продукта, стоимостью 2 000 тыс. руб. и 4 000 тыс. руб. соответственно.

По состоянию на отчетную дату компании становится известно, что с начала следующего календарного года права на разработку программного обеспечения передаются государственному унитарному предприятию, которое будет монополистом на рынке. За оставшиеся полгода компания ожидает получить от использования программ доход в сумме 400 тыс. руб. При этом на текущее обслуживание программ будет израсходовано 100 тыс. руб.

Определить стоимость программных продуктов после того, как стало известно об этом факте.

Задание 4.

Технология, используемая организацией, существенно устарела. В это время на балансе организации состоят следующие активы:

- цех 1 – 3 млн. долл.;
- цех 2 – 5 млн. долл.;
- цех 3 – 2 млн. долл.;
- деловая репутация организации составляет – 2 млн. долл.

Компания может продолжать работать, однако при этом она гарантированно будет получать убытки: При планируемой годовой сумме дохода без НДС в размере 3 млн. долл., размер расходов будет составлять 3,2 млн. долл. При этом в составе расходов 50% приходится на заработную плату; 20% на материалы; 25% на амортизацию и 5% на прочие денежные расходы.

Однако через 3 года вступит в силу прямой запрет на деятельность компании с данным оборудованием. После этого оно может быть разобрано на запасные части, от чего может быть получено еще 200 тыс. \$.

Определить, следует ли признать обесценение активов. Определить величину убытков от обесценения активов. Дисконтирование потоков не применять.

Практическая работа №5 Основные средства (IAS 16)

Задача 1:

Первоначальная стоимость основного средства составляет 10 000\$.

По истечении 4 лет организация планирует реализовать объект основных средств. В настоящее время стоимость аналогичного основного средства, находившегося в эксплуатации в течение 4-х лет, составляет

2 500\$. При этом все расходы по демонтажу несет продавец – они оцениваются суммой 500\$.

Определить ежегодную величину амортизационных отчислений по объекту основных средств, учитывая, что амортизацию планируется начислять линейным способом.

Задача 2:

Организация приобрела объект основных средств и получила его в сентябре 2014 года. Стоимость объекта, указанная в счете поставщика – 28 800 руб., в т.ч. НДС (20%)

Объект основных средств должен быть оплачен в сентябре 2015 года. Годовая ставка процента – 20%.

Дополнительные затраты, связанные с доведением основного средства до состояния пригодного для его использования, составляют 4 000 руб. без НДС.

Объект вводится в эксплуатацию 31 декабря 2014 года.

Срок полезного использования был установлен в размере 72 мес. Объект планировалось использовать до полного физического износа.

Через год по состоянию на 1 января 2016 года срок полезного использования сокращается суммарно до 60 мес. Ликвидационная стоимость по-прежнему равняется 0.

Определить сумму амортизации, которая будет начислена в январе 2016 года, при условии, что она начисляется линейным методом.

Задача 3:

В соответствии с учетной политикой организации автомобили амортизируются в течение 5 лет. Организация купила новый автомобиль за 30 000. Текущая рыночная цена, за вычетом расходов на продажу на аналогичный автомобиль, бывший в эксплуатации в течение 5 лет, составляет 5 000.

По истечении 3 лет ликвидационная стоимость корректируется до 7 000, поскольку стало очевидно, что средний пробег данного автомобиля ниже, чем это случалось ранее.

По истечении 5-летнего срока организация продает автомобиль за 6 000.

Отразить порядок изменения стоимости автомобиля по годам согласно требованиям МСФО. Определить финансовый результат от реализации объекта основных средств по истечении 5-летнего срока.

Задача 4:

Организация имеет на своем балансе автомобиль с первоначальной стоимостью 11 000. Срок полезного использования автомобиля оценивается организацией в 300 тыс. км пробега.

Автомобиль оснащен двигателем, рыночная стоимость которого на дату приобретения автомобиля составляла 1 000. Максимально возможный пробег, который допускает на данном двигателе предприятие – 150 тыс. км.

Какова будет суммарная оценка основных средств в бухгалтерском балансе после того, как пробег составил 75 тыс. км, если учесть, что по окончании срока полезного использования ликвидационная стоимость автомобиля равна 0.

Задача 5:

Организация приобрела автомобиль за 180 тыс. руб. Срок полезного использования автомобиля установлен организацией по величине его предполагаемого пробега и составляет 300 тыс. км. При этом ресурс двигателя составляет только 150 тыс. км, после которого организация не планирует капитального ремонта двигателя, а планирует его замену.

Объект поставлен на учет как одна инвентарная единица, то есть как целиком транспортное средство. Переоценка объекта основных средств не проводилась.

Через 150 тыс. км пробега двигатель действительно исчерпал свой ресурс и производится его замена. Стоимость приобретаемого двигателя составляет 50 тыс. руб. при стоимости нового аналогичного автомобиля 250 тыс. руб.

Определить стоимость автомобиля после замены двигателя.

Задача 6:

Первоначальная стоимость основного средства составляет 10 000. Срок полезного использования объекта при вводе в эксплуатацию был определен равным 4 годам.

Ликвидационная стоимость объекта при его приобретении была оценена в 2 000.

Через два года после начала использования объекта, срок его полезного использования был увеличен до 6 лет (с момента начала эксплуатации). Ликвидационная стоимость объекта основных средств была сокращена до 1 000.

Какова будет ежегодная сумма амортизации в последние четыре года эксплуатации объекта, если учесть, что она начисляется линейным методом.

Практическая работа №6
Нематериальные активы (IAS 38)

Задача 1: Организация приобрела товарный знак в январе 2014 года. Стоимость знака составляла 1 320 тыс. руб. Товарный знак был оплачен двумя платежами

- в январе 2015 года – 600 тыс. руб.;

- в январе 2016 года – 720 тыс. руб.

Годовая норма процента – 20%. Определить стоимость нематериального актива и величину расхода на проценты, связанную с рассрочкой платежа.

Задача 2:

В ноябре 2016 года организация приняла к учету приобретенный у сторонней организации нематериальный актив. Затраты на приобретение объекта составили 2,8 млн. руб. При этом объект был получен в пользование и доработку в апреле 2016 года, а оплачен в апреле 2017 года. Годовая норма процента 40%.

Кроме того, за время с апреля по ноябрь организация дорабатывала нематериальный актив, израсходовав на это 0,2 млн. руб. При этом по времени осуществления фактические расходы были незначительно отделены от кассовых расходов.

Определить стоимость нематериального актива при его постановке на учет.

Задача 3:

Организация создала нематериальный актив – программный продукт, и получила на него исключительное авторское право. Объект нематериальных активов имеет первоначальную стоимость 4 млн. руб. Срок полезного использования был определен в 5 лет. Ликвидационная стоимость равна 0.

Через 2 года после начала использования организация снижает срок полезного использования объекта до 4 лет.

Определить ежегодную сумму амортизации в последние 2 года эксплуатации объекта, учитывая, что амортизация начисляется линейным методом.

Задача 4:

Организация создает программные продукты, передает их во временное пользование и через какое-то время продает соответствующие активы. Первоначальная стоимость созданного объекта составляет 1 млн. руб.

Компания планирует передавать объект во временное пользование в течение первых 2-х лет его службы, а затем хочет реализовать объект. Планируемая сумма выручки за объект составляет 110 тыс. руб. При этом, на переоформление авторских прав будет израсходовано 10 тыс. руб.

Определить ежегодный размер амортизации в первые два года использования программных продуктов, учитывая, что она начисляется линейным способом.

Задача 5:

Организация решила разработать фирменную спецодежду и эмблему. Заказы были сделаны в пять мастерских, которые представили свои модели. Стоимость этих пяти заказов составила 10 000\$ - по 2 000\$ каждой фирме-разработчику, независимо от того, чья модель будет выбрана.

По итогам конкурсного отбора была выявлена одна из пяти моделей, которую окончательно решено было реализовать на практике. Однако данная модель потребовала некоторой доработки.

После внесения изменений разработчику было заплачено еще 3 000\$, а сама форма и эмблема была защищена авторским правом. Определить сумму капитализированных затрат на разработки и величину расходов на исследования.

Задача 6:

Организация функционирует в области производства стирального порошка. В настоящее время она решает разработать новый вид порошка. При этом планируется осуществить 50 опытов;

затраты на каждый опыт составляют – 150 долларов.

После окончания всех опытов было выбрано 5 полученных формул, которые решено пустить в промышленное производство. Затраты на получение сертификата качества и соответствия составили 1 000 долларов.

Определить сумму затрат, которые могут быть капитализированы в стоимость нематериального актива.

Практическая работа 7
« Запасы (IAS) 2»

Задача 1:

Организация заключила договор на поставку покупателю в будущем 100 баррелей нефти по цене \$25 за баррель (без учета НДС). Указанная цена зафиксирована на 2 месяца.

В конце первого месяца рыночная цена нефти выросла до \$30 за баррель (справедливая стоимость составляет \$30). В это же время организация приобретает 100 баррелей нефти по указанной цене, поскольку при дальнейшем оттягивании момента приобретения нефти она просто не успеет выполнить в срок договорные обязательства. Других расходов, связанных с реализацией приобретенной нефти у организации нет.

Определить суммарную оценку 100 баррелей нефти в балансе организации после их приобретения.

Задача 2:

Организация приобретает 100 баррелей нефти по цене \$30 за баррель.

На момент окончания отчетного периода у организации заключен договор на продажу 90 баррелей по цене \$29 за баррель через 1 месяц.

Рыночная цена нефти на момент окончания отчетного периода составляет \$27 за баррель.

Определить оценку приобретенной нефти по состоянию на конец отчетного периода.

Задача 3:

Организация приобретает 100 баррелей нефти по цене \$30 за баррель.

На момент окончания отчетного периода у организации заключен договор на продажу 90 баррелей по цене \$29 за баррель через 1 месяц.

Рыночная цена нефти на момент окончания отчетного периода составляет \$33 за баррель.

Определить оценку приобретенной нефти по состоянию на конец отчетного периода.

Задача 4:

Компания приобрела 100 ед. товара по цене 25\$ за 1 ед. При этом рыночная цена товара на сегодняшний день составляет 28\$ за 1 ед. По состоянию на отчетную дату организация имеет:

- договор на поставку 40 ед. по цене 27\$ за 1 ед.;
- договор на поставку 40 ед. по цене 24\$ за ед.

На оставшиеся 20 ед. договора нет.

Определить оценку запасов в бухгалтерском балансе, учитывая, что до конца отчетного периода поставка так и не была осуществлена.

Задача 5:

В июне текущего года организация оприходовала на склад 100 ед. готовой продукции. Фактические затраты на их производство составили 20 000\$.

В тот момент возможная цена продажи 1 ед. составляла 220\$ при затратах на продажу на уровне 10\$ на 1 ед.

К концу отчетного периода в результате резкого увеличения цен на топливо, расходы на продажу выросли до уровня 25\$ на 1 ед. Цена товара осталась на прежнем уровне.

Определить оценку всей партии запасов в балансе в конце отчетного периода, учитывая, что ни одна единица не была продана.

Задача 6:

Организация приобрела товары для их перепродажи по цене 100\$ за 1 ед. Для успешной торговли организация должна упаковать товары. При этом по состоянию на отчетную дату расходы на упаковку 1 ед. составляют 5\$ за 1 ед. Расходы на доставку каждой единицы потребителю составляют 15\$ за 1 ед.

При этом рыночная цена товара составляет по состоянию на отчетную дату 117\$ за 1 ед.

Определить оценку каждой единицы оставшегося товара в балансе по состоянию на отчетную дату.

Практическая работа №8 Аренда (IAS 17)

Задача 1

Компания заключила договор финансовой аренды актива 1 января 2015 г. Условиями договора предусмотрены 5 выплат по 400 000 в конце каждого двенадцати месяцев.

Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей примерно соответствует справедливой стоимости оборудования в начале срока аренды. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды 10%.

Задание

Рассчитать обязательство по финансовой аренде на конец каждого года в течение всего срока аренды.

Задача 2

01 января 2015 года компания взяла в финансовую аренду станок сроком на четыре года. Условиями договора предусмотрены 4 выплаты по 30 000 в конце каждого года. Справедливая стоимость станка на дату заключения договора – 95 100. Экономический срок службы станка – 4 года. Предусмотренная в договоре аренды процентная ставка – 10%.

Задание

Показать как аренда будет отражена в финансовой отчетности компании по состоянию на 31 декабря 2015 года.

Задача 3

01 января 2015 года компания взяла в финансовую аренду оборудование на 4 года с выплатами по 1 500 в начале каждого года. Рыночная стоимость оборудования на 01 января 2015 – 5 000, срок полезной службы – 4 года. Эффективная процентная ставка 13.7% годовых.

Задание

Показать, как аренда будет отражена в финансовой отчетности компании по состоянию на 31 декабря 2015 года.

Задача 4

Компания владеет объектом основных средств, балансовая стоимость которого на 1 января 2015 года равна 100 000, срок службы - 4 года. 1 января 2015 г. компания продала данный актив за 150 000 и в тот же день взяла его в финансовую аренду на 4 года. Ежегодный платеж по аренде – 45 000, уплачивается в конце года. Предусмотренная процентная ставка – 8% годовых.

Задание:

Показать, как аренда будет отражена в финансовой отчетности компании по состоянию на 31 декабря 2015 года.

Задача 5

Компания арендует актив по следующим условиям: арендатор получает актив, срок службы которого равен 6 годам и справедливая стоимость составляет \$42,000. Договор заключён на срок 5 лет, ежегодная арендная плата – \$11,000. Платежи в конце периода. Вменённая процентная ставка равна 10%. Коэффициент дисконтирования k (10%, 5 лет) ежегодных арендных платежей (аннуитетов) равен 3.7907.

Рассчитайте, по какой цене данный актив должен быть поставлен на учёт.

Задача 6

Организация берет оборудование в финансовую аренду сроком на 4 года. График платежей по финансовой аренде представлен следующим образом:

1-ый год – 1 200 тыс. руб.;

2-ой год – 1 400 тыс. руб.;

3-ий год – 1 700 тыс. руб.;

4-ый год – 1 000 тыс. руб.

Ежегодная ставка процента – 10% годовых.

Текущая рыночная стоимость объекта аренды 4 500 тыс. руб.

Составить график распределения арендных платежей в учете арендатора.

Задача 7

Организация берет в аренду на 2 года оборудование и принимает на себя большую часть рисков в связи с его обслуживанием и содержанием. Текущая рыночная стоимость объекта 4 000\$. Ежегодные арендные платежи составляют 3 200\$ и уплачиваются:

а) в конце года;

б) в начале года.

Годовая норма процента составляет 100%.

Определить сумму основного долга и финансового расхода у арендатора объекта основных средств. Составить график их изменения за весь период аренды.

Задача 8

Организация берет имущество в финансовую аренду сроком на 3 года. Ежегодные арендные платежи составляют 1 331 тыс. руб. и уплачиваются в конце каждого года. Текущая рыночная стоимость объекта составляет 3 500 тыс. руб.

По окончании срока аренды, арендатор вносит выкупной платеж в сумме 119,79 тыс. руб., который:

А) является негарантированным арендодателю;

Б) является гарантированным арендодателю.

Годовая ставка процента составляет 10%.

Составить график распределения арендных платежей у арендатора, определив график погашения основного долга и суммы финансового расхода в каждом из периодов.

Практическая работа №9 Финансовые инструменты (IFRS 9)

Задача 1

ОАО «Компания» в течение года осуществила две инвестиции в финансовые инструменты:

(а) покупка 100 простых акций (0,04% уставного фонда) на внебиржевом рынке по цене 6 руб. При этом биржевая котировка данных акций на день покупки составляет 5 руб. На отчетную дату котировка составила 7 руб. Цель компании в отношении данного пакета акций состоит в их реализации (полностью или частично) в ближайшем будущем с целью получения краткосрочной прибыли;

(б) покупка 100 государственных 12%-облигаций по рыночной стоимости 103 руб. (номинал одной облигации – 100 руб.). Эффективная процентная ставка на момент первоначального признания составила 11%. На отчетную дату были начислены и выплачены проценты, рыночная котировка облигаций составила 101 руб. Цель компании в отношении данного портфеля облигаций состоит в управлении ликвидностью.

Определите категорию указанных финансовых инструментов, а также их балансовую стоимость по состоянию на отчетную дату. Напишите бухгалтерские проводки по отражению в учете указанных инвестиций в течение года.

Задача 2

ОАО «Компания» в середине года продала партию своей продукции по цене 156 руб. на условиях коммерческого кредита сроком на 1 год. При этом в данной отрасли аналогичная продукция обычно продается без отсрочки платежа по текущим рыночным ценам, которые в среднем составляют 130 руб.

Определите величину дебиторской задолженности в финансовой отчетности ОАО «Компания» на конец года. Какие объекты учета будут отражены в формах финансовой отчетности на конец отчетного года?

Обратите внимание, что признание дебиторской задолженности произошло в середине года (!)

Задача 3

1 января 2017 года ОАО «Компания» получила кредит в банке на сумму 100 руб. под 10% годовых (при этом рыночные процентные ставки по кредитам на аналогичных условиях составляют 37,5%). Срок пользования кредитом – 2 года. Условия предоставления кредита предполагают единовременное погашение кредита и всей суммы процентов в конце 2018 года с ежегодной капитализацией процентов.

Определите сумму первоначального признания кредита по справедливой стоимости, а также амортизированную стоимость кредита, которая должна быть отражена в финансовой отчетности ОАО «Компания» по состоянию на 31 декабря 2017 года.

Практическая работа №10 Инвестиционная недвижимость (IAS 40)

Задача 1

В течение последних 18 месяцев компания, специализирующаяся на инвестиционной недвижимости, строит новое здание. По состоянию на 31 декабря 2014 года строительство приближается к завершению. До этой даты были понесены следующие затраты:

млн. руб.

Материалы, оплата труда и выплаты субподрядчикам 14,8

Прочие прямые накладные расходы 2,5

Проценты по заемным средствам 1,3

В соответствии с МСФО 23 компания капитализирует проценты по займам, полученным специально для финансирования строительства. Сумма заемных средств, касающихся данного проекта, на 31 декабря 2014 года составила 18 млн. руб., а процентная ставка составляет 9,5% годовых.

В течение 3 месяцев до 31 марта 2015 года строительство было завершено. Дополнительно понесенные расходы составили:

Млн. руб.

Материалы, оплата труда и выплаты субподрядчикам 1,7

Прочие прямые накладные расходы 0,3

У компании не было возможности надежно оценить справедливую стоимость недвижимости в период ее строительства. Поэтому она оценила ее себестоимости на момент окончания строительства.

31 марта 2015 года компания получила результаты независимой оценки справедливой стоимости здания: по мнению профессиональных оценщиков, она составила 24 млн. руб. Гонорар за проведение оценки составил 0,1 млн. руб. Он не включен в состав приведенных выше расходов за три месяца 2015 года.

1 апреля 2015 года здание было передано в операционную аренду. По итогам полной оценки всех объектов инвестиционной недвижимости компании справедливая стоимость здания была определена в сумме 28 млн. руб.

Задание:

Показать, как здание будет отображаться в учете в течение года, окончившегося 31 декабря 2015 года.

Задача 2

1 января 2014 года компания купила недвижимость за 1 464 129 с отсрочкой платежа на четыре года с целью сдачи в операционную аренду. Процентная ставка по финансированию с аналогичными условиями составляет 10%. Коэффициент дисконтирования в этом случае равен 0,6830.

В течение года здание подверглось полной реконструкции. Затраты на реконструкцию составили 700 000, и 31 декабря 2014 года она была завершена. Здание сдано в аренду с 1 января 2015 года.

Срок полезного использования аналогичных объектов недвижимости составляет 40 лет.

К концу 2014 года справедливая стоимость объекта недвижимости составила 1 790 000, а ценность использования 1 815 000.

К концу 2015 года справедливая стоимость объекта недвижимости составила 2 000 000.

Задание:

Покажите, как вышеприведенная информация будет отражена в учете 2014 и 2015 г.г. для случаев, когда:

а) учет ведется по первоначальной стоимости;

б) учет ведется по справедливой стоимости.

Задача 3

01.01.2014 компания приобрела здание за 2 000. Половина здания сдается в операционную аренду, половина используется для административных целей. Срок полезного использования здания оценивается в 50 лет.

Рыночная стоимость на 31.12.2014 – 3000, на 31.12.2015 – 2 900

Учетная политика компании предполагает отражение основных средств по модели первоначальной стоимости, объектов инвестиционной недвижимости – по модели справедливой стоимости.

Задание:

Подготовьте выдержки из отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе компании за годы, оканчивающиеся 31 декабря 2014 и 31 декабря 2015 г.

а) если обе части здания могут быть проданы отдельно

б) если части здания не могут быть проданы отдельно

Решение

Практическая работа №11 Выручка (IFRS 15)

Задача 1

ОАО «Компания» ежегодно составляет финансовую отчетность по состоянию на 30 сентября. В течение года, закончившегося 30 сентября 2015 года, «Каппа» совершила следующие операции:

1 сентября 2015 года «ОАО «Компания» продала покупателю оборудование. «ОАО «Компания» также согласилась обслуживать оборудование в течение двухлетнего периода, начиная с 1 сентября 2015 года, без дополнительной оплаты. Полная сумма к оплате покупателем по данной сделке была согласована в сумме, как показано ниже:

– 800 тыс. долларов, если покупатель оплатит до 31 декабря 2015 года.

– 810 тыс. долл., если покупатель оплатит до 31 января 2016 года.

– 820 тыс. долл., если покупатель оплатит до 28 февраля 2016 года.

Руководство «ОАО «Компания» считает, что с высокой долей вероятности покупатель заплатит за изделия в январе 2016 года. Продажная цена оборудования, реализуемого отдельно, составляла 700 тыс. долларов, и «Каппа» обычно ожидает получить возмещение в сумме 140 тыс. долларов за его обслуживание в течение двух лет. Альтернативные суммы к получению должны рассматриваться как переменное возмещение.

Задание:

Покажите и объясните, каким образом будут отражены данные операции в финансовой отчетности ОАО «Компании» за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

Задача 2

20 сентября 2015 года ОАО «Компания» продала покупателю 100 одинаковых изделий по 2 тыс. долларов за каждое. Стоимость производства каждого изделия составляет для ОАО «Компании» 1,600 долларов. Условия продажи таковы, что покупатель имеет право на возврат товара в течение трех месяцев, с полным возмещением. По истечении трехмесячного периода покупатель больше не может возвращать товар и должен немедленно его оплатить.

ОАО «Компания» ранее уже совершала подобные операции с этим покупателем и может надежно оценить, что 4% продукции будет, вероятно, возвращено в течение трехмесячного периода.

Задание:

Покажите и объясните, каким образом будут отражены данные операции в финансовой отчетности ОАО «Компании» за год, закончившийся 30 сентября 2015 года.

Задание 3

Компания «Гамма» издает популярные журналы. В декабре 2016 года «Гамма» поставила в супермаркет партию журналов стоимостью 200 тыс. руб. Право собственности на журналы остается у «Гаммы» до момента продажи конечному покупателю. Супермаркет начнет продажи с января 2017 года. Журналы, которые супермаркет не реализует в течение января 2017 года, он вернет «Гамме».

В феврале 2017 года «Гамма» выставила счет супермаркету на основе разницы между количеством журналов, поставленных супермаркету в декабре 2016 года, и количеством журналов, которые супермаркет вернул «Гамме» в январе 2017 года.

Как правильно отразить выручку от реализации журналов в отчетности «Гаммы»:

- а) выручка за декабрь 2016 года составит 200 тыс. руб.;
- б) выручка признается по мере реализации журнала конечному покупателю;
- в) выручка признается в момент поступления денежных средств от супермаркета;
- г) выручка признается в декабре 2016 года за вычетом ожидаемых возвратов.

Задание 4

Компания «Гамма» заключила контракт с клиентом на продажу станка. Контроль над станком переходит к клиенту через два года. Контракт предусматривает два варианта расчетов: клиент может оплатить 150 000 руб. в момент подписания контракта либо 190 000 руб. через два года. Ставка процента, подразумеваемая контрактом и учитывающая риск неплатежа в течение двух лет, составляет 12,5 процента годовых.

Ставка заимствований для «Гаммы» — 7 процентов годовых. Клиент оплатил 150 000 руб. 1 января 2017 года, когда контракт был подписан.

Укажите верное утверждение про влияние контракта на отчетность «Гаммы»:

- а. выручка за год, закончившийся 31 декабря 2017 года, составляет 150 000 руб.;
- б. выручка за год, закончившийся 31 декабря 2018 года, составляет 171 735 руб.;
- в. процентные расходы за год, закончившийся 31 декабря 2017 года, составят 18 750 руб.;
- г. выручка за год, закончившийся 31 декабря 2018 года, составит 190 000 руб.

Задание 5

Компания «Омега» 1 декабря 2016 года заключила контракт на изготовление станка по заказу клиента за вознаграждение в 800 000 руб. Если станок будет завершен в течение двух лет с момента подписания контракта, «Омеге» полагается бонус в 200 000 руб. Исходя из прошлого опыта, вероятность завершения работ по изготовлению станка в течение двух лет была оценена как высокая. Руководство «Омеги» верно определило, что обязанности к исполнению выполняются в течение периода в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

В декабре 2017 года были перебои с поставками ключевых компонентов для изготовления станка, в связи с чем окончательное завершение работ ожидается в феврале 2019 года.

На 31 декабря 2017 года руководство «Омеги» представило следующую информацию по контракту:

- фактически понесенные затраты по контракту — 200 000 руб.;
- ожидаемые затраты на завершение контракта — 400 000 руб.

Оценка степени завершенности — 48 процентов, из которых 45 процентов относятся к 2017 году.

Выручка «Омеги» по контракту за год, закончившийся 31 декабря 2017 года, составляет:

- а. 384 000 руб.;
- б. 450 000 руб.;

в. 266 700 руб.;
г. 354 000 руб.

Практическая работа №12
Затраты по займам

Задача 1

Компания занимается строительством офисного центра с целью его дальнейшей продажи. Средние капитализированные затраты на строительство (без учета затрат по финансированию) за период строительства составляют 10 000 тыс. дол. Затраты по займам на финансирование проекта за период составляют 600 тыс. дол. Предполагается, что офисный центр можно будет продать только за 10 300 тыс. дол.

Какая сумма затрат по займам может быть капитализирована и какая должна быть признана расходами периода?

Задача 2

Компания решила построить здание. Строительство здания займет два года, а общая стоимость строительства составит \$20 млн. Чтобы иметь запас безопасности, компания заняла \$22 млн. из трех источников и использовала лишние \$2 млн. для пополнения оборотного капитала. Финансирование было получено следующим образом:

- Кредиты банков: \$5 млн. под 7% годовых;
- Институциональные займы: \$7 млн. под 8% годовых;
- Корпоративные облигации: \$10 млн. под 9% годовых.

В течение первого этапа строительства, компания инвестировала свободные \$10 млн. на шесть месяцев. Прибыль от инвестирования составила \$500 тыс.

Покажите, как компания будет признавать затраты на привлечение средств и как она учтет прибыль от инвестирования.

Задача 3

1 октября 2015 года Компания начала строительство нового завода. Затраты, относящиеся к заводу, приводятся ниже:

Статья затрат	Сумма \$'000
Приобретение участка земли для строительства завода	20,000
Затраты на выравнивание участка до начала строительства	850
Стоимость материалов, требующихся для строительства завода	8,000
Ежемесячные затраты, связанные с наймом строителей	500
Прочие ежемесячные накладные расходы, непосредственно связанные со строительством	200
Платежи внешним консультантам, привлекаемым по вопросам строительства	500
Доход от временного использования части участка в качестве автомобильной стоянки во время строительства	250
Затраты на перемещение персонала для работы на новом заводе	400
Затраты на официальное открытие завода	200

Примечание 1

Строительство завода было завершено 28 февраля 2016 года, и с этой даты строители были переведены на другие проекты. Завод не был готов к вводу в эксплуатацию до 31 марта 2016 года – даты проведения проверки завода местными представителями власти (согласно требованиям законодательства), официально подтвердившей безопасность его эксплуатации.

Фактически завод был пущен в эксплуатацию только 31 мая 2016 года после официальной церемонии открытия.

Примечание 2

Затраты на строительство в основном финансировались из заемных средств на сумму 30 млн. долларов, которые были привлечены в течение сентября 2015 года. Эффективная годовая процентная ставка по данным заимствованиям составляет 8%. Данные инвестиции были сделаны до того, как появилась необходимость финансирования строительства, и за период, закончившийся 31 марта 2016 года, полученный от данных временных инвестиций доход составил 300,000 долларов.

Примечание 3

Амортизируемый компонент завода включает затраты, относящиеся к зданию. Для большей части этих затрат срок полезной службы оценивается в 40 лет. Однако, замена крыши завода потребует через 20 лет. Стоимость замены крыши в текущих ценах оценивается в 2.4 млн. долларов.

Примечание 4

Компания начисляет износ ежемесячно и отражает основные средства, используя модель учета по первоначальной стоимости.

Примечание 5

К 31 марта 2017 года здание завода не обесценилось.

Задание:

Рассчитайте балансовую стоимость завода, отражаемую в отчете о финансовом положении компании по состоянию на 31 марта 2017 года. Подтвердите ваши расчеты соответствующими объяснениями суммы, которую вы включаете в первоначальную стоимость завода, и на которую в дальнейшем будет начисляться износ.

Практическая работа №13
Налоги на прибыль (IAS 12)

Задача 1:

Организация приобрела объект основных средств стоимостью 65 539,80 руб. в июне 2006 года. Норма процента за 3 месяца 31,0796%. Объект был оплачен в сентябре 2006 года.

При вводе в эксплуатацию ликвидационная стоимость объекта оценена в 14 тыс. руб. Срок полезного использования – 108 месяцев.

В налоговом учете срок полезного использования объекта оценен в 84 месяца.

Определить отложенные налоги по МСФО через 8 месяцев после начала эксплуатации объекта.

Ставка налога на прибыль 18%.

Задача 2:

Организация приобрела нематериальный актив стоимостью 3 млн. руб. Срок полезного использования нематериального актива не известен и не может быть определен с достаточной точностью.

В налоговом учете актив амортизируется в течение 10 лет.

Определить отложенные налоги по окончании первого года использования актива, учитывая, что в течение первого года эксплуатации актива не возникало внешних и внутренних признаков обесценения актива.

Ставка налога на прибыль 18%.

Практическая работа №14
Консолидация финансовой отчетности

Пример 1.

Рассмотрим три компании – «Альфа», «Омега» и «Сигма». У компании «Альфа» с компанией «Сигма» имеется соглашение об управлении компанией «Омега» на получение всех доходов в пользу компании «Альфа». Также известно, что компания «Альфа» не владеет ее акциями, но в то же время полностью контролирует финансово-экономическую деятельность компании «Омега», назначая весь управленческий персонал. Компания «Альфа» в консолидированную отчетность включила только компанию «Сигма». Правомерно ли отсутствие у компании «Альфа» в консолидированной отчетности информации о компании «Омега»?

Ответ: Нет, так как на лицо наличие факта контроля компании «Альфа» (по всем трем условиям) в пользу компании «Омега». Несмотря на то, что «Альфа» не владеет акциями компании «Омега», она через третье лицо – свое дочернее предприятие «Сигма» осуществляет управление компанией «Омега», что говорит о 1) наличии полномочий в отношении субъекта контроля; 2) подверженность рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций 3) имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину своего дохода.

Пример 2.

Компания «Альфа» владеет 1 акцией компании «Омега». Является ли она материнской компанией для «Омега»?

Ответ: Может являться, информации недостаточно. Если, к примеру, выполняются неформальные признаки полномочий или данная акция является «золотой», дающей полный контроль компании «Альфа» над компанией «Омега».

Пример 3.

Доля компании «Дельта» в капитале компании «Сигма» составляет 78%. Компания «Сигма» находится в процедуре банкротства, и сама назначает своё руководство. Контролирует ли «Дельта» компанию «Сигма»?

Ответ: Не хватает информации, т.к. несмотря на большую долю акций, управленческий персонал компанией «Дельта» не назначается, и для более точного решения необходимо выяснить, имеет ли право влиять на отдачу от инвестиций и прочим условиям контроля.

Пример 4.

Акции компании «Бетта» принадлежат владению в доле равной 100% компании «Йотта». Компания «Лямбда» выкупила опцион на 75% голосующих акций компании «Бетта». Кто является материнской компанией для компании «Бетта»?

Ответ: В зависимости от исполнения опциона, в случае если он будет исполнен, то материнской компанией для «Бетта» будет компания «Лямбда». Если нет, то - «Йотта» при условии соблюдения прочих условий контроля.

Пример 5.

Компания «Сигма» владеет по 55% акций компании «Дельта» и «Бетта», а компании «Дельта» и «Бетта», в равном объеме владеют 66% акций (по 33% каждая компания) компании «Йота».

Являясь материнской компанией для компаний «Дельта» и «Бетта», компания «Сигма» может косвенно контролировать 66% акций компании «Йота». Однако фактически компания «Сигма» владеет только 36% акций ($66 \cdot 55 / 100 = 36\%$) компании

«Йота». Для ответа на вопрос, является ли компания «Сигма» материнской для компании «Йота», необходимо проанализировать более детально особенности отношений между этими двумя компаниями.

Пример 6.

25 декабря 2016 года компания «Альфа» купила 100% акций с правом голоса компании «Омега» за 20 тыс. у.е. На эту же дату была проведена оценка, согласно которой стоимость активов купленной компании составила 40 тыс. у.е., сумма обязательств – 24 тыс. у.е. На конец отчетного периода (31.12.2016 г.) компанией «Альфа» признаны активы компании «Сигма» по ранее проведенной оценке и гудвилл в размере 4 тыс. у.е. Расчет гудвилла следующий:

$$\text{Гудвилл} = 20 - 40 + 24 = 4 \text{ тыс. у.е.}$$

В 2017 году компания «Альфа» наняла независимого оценщика для повторной оценки активов купленной компании. Отчет оценщика на 15 марта 2017 года свидетельствовал о том, что справедливая стоимость активов компании «Омега» составила 38 тыс. у.е. По правилам МСФО 3, изменение в стоимости активов подлежит отражению в отчетности за первое полугодие 2017 г. Таким образом, сумма гудвилла будет равна 6 тыс.у.е., исходя из проведенных ниже расчетов:

$$\text{Гудвилл} = 20 - 38 + 24 = 6 \text{ тыс. у.е.}$$

Пример 7.

Компания «Бетта» приобрела 55% акций с правом голоса компании «Сигма» в ходе слияния бизнеса. Стоимость сделки составила 3000 у.е. Справедливая стоимость активов компании «Сигма» составляет 2700 у.е. Известно, что рыночная цена неконтролируемого компанией «Бетта» пакета равна 2280 у.е. Необходимо рассчитать сумму гудвилла и неконтролирующей доли участия методами пропорционального и полного гудвилла.

А) метод полного гудвилла:

$$\text{НДУ} = 2280 \text{ у.е.};$$

$$\text{Гудвилл} = 2700 + 2280 - 3000 = 1980 \text{ у.е.}$$

Таким образом, сумма по методу полного гудвилла будет равна 1980 тыс. у.е., исходя из проведенных выше расчетов

Б) метод пропорционального гудвилла:

$$\text{НДУ} = 0,45 * 2700 = 1215 \text{ у.е.}$$

$$\text{Гудвилл} = 3000 + 1215 - 2700 = 1515 \text{ у.е.}$$

Таким образом, сумма по методу пропорционального гудвилла будет равна 1515 тыс. у.е., исходя из проведенных выше расчетов.

Практическая работа №15

Задача 1. 1 апреля 2016 года компания «Дельта» приобрела 30 процентов в уставном капитале компании X за 100 тыс. руб. Благодаря этому «Дельта» существенно влияет на деятельность компании X.

1 февраля 2017 года «Дельта» приняла решение о продаже инвестиций в компанию X и сразу приступила к активному поиску покупателя по рыночной цене.

На 31 марта 2017 года инвестиция в X не была продана, а ее справедливая стоимость оценивалась в 110 тыс. руб. при ожидаемых затратах на продажу в 5 тыс. руб.

Прибыль компании X за год, закончившийся 31 марта 2017 года, начислялась равномерно в течение года и составила 24 тыс. руб.

Балансовая стоимость инвестиции в компанию X в отчетности «Дельты» на 31 марта 2017 года составляет:

- а) 105 тыс. руб.;
- б) 106 тыс. руб.;
- в) 120 тыс. руб.;
- г) 124 тыс. руб.

Ответ: а

С 1 апреля 2016 года по 1 февраля 2017 года Компания учитывает компанию X как ассоциированную компанию долевым методом в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия». С 1 февраля 2017 года инвестицию в компанию X «Дельта» учитывает по МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», так как принято решение о продаже и Компания сразу приступила к активному поиску покупателя по рыночной цене.

При приобретении инвестицию в компанию X надо признать по стоимости приобретения 100 тыс. руб. После приобретения инвестицию следует увеличить на долю Компании в изменении чистых активов. Балансовая стоимость инвестиции в X на 1 февраля 2017 года составит 106 тыс. руб. ($100 \text{ тыс. руб.} + 30\% \times 10 / 12 \text{ мес.} \times 24 \text{ тыс. руб.}$).

С 1 февраля 2017 года Компания классифицирует инвестицию в X в качестве внеоборотного актива, предназначенного для продажи, и в дальнейшем учитывает по наименьшей из балансовой стоимости (106 тыс. руб.) и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (110 тыс. руб. – 5 тыс. руб.) (п. 15 МСФО (IFRS) 5).

В результате балансовая стоимость инвестиции в X на 31 марта 2017 года составит 105 тыс. руб.

Задача 2 1 апреля 2016 года Компания приобрела 30 процентов в уставном капитале компании X за 100 тыс. руб., благодаря чему может существенно влиять на деятельность компании X.

1 февраля 2017 года Компания из-за резкого ухудшения своего финансового положения продала 20 процентов в уставном капитале компании X за 60 тыс. руб. Это привело к утрате ею существенного влияния.

Руководство Компании планирует учитывать оставшуюся долю в компании X по справедливой стоимости через прибыли или убытки.

Справедливая стоимость 10-процентной доли в компании X на 31 марта 2017 года оценивалась в 37 тыс. руб.

Прибыль компании X за год, закончившийся 31 марта 2017 года, составила 24 тыс. руб. и начислялась равномерно в течение года.

Эти операции повлияет на прибыль Компании за год, закончившийся 31 марта 2017 года, как:

- а) убыток 10,7 тыс. руб.;
- б) прибыль 10,7 тыс. руб.;
- в) прибыль 3 тыс. руб.;
- г) убыток 3 тыс. руб.

Ответ: г

С 1 апреля 2016 года по 1 февраля 2017 года Компания учитывает компанию X как ассоциированную компанию долевым методом по МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».

За этот период Компания признает свою долю в прибыли компании X, которая составит 6 тыс. руб. ($30\% \times 10 / 12 \text{ мес.} \times 24 \text{ тыс. руб.}$). Балансовая стоимость инвестиции в компанию X на момент продажи составляла 106 тыс. руб. (100 тыс. + 6 тыс.).

Балансовая стоимость 20-процентной доли равна 70,7 тыс. руб. ($20\% / 30\% \times 106 \text{ тыс. руб.}$).

Убыток Компании от продажи 20-процентной доли в компании X составит 10,7 тыс. руб. ($60 \text{ тыс.} - 70,7 \text{ тыс.}$).

Балансовая стоимость 10-процентной доли на 1 февраля 2017 года равна 35,3 тыс. руб. ($10\% / 30\% \times 106 \text{ тыс. руб.}$). С 1 февраля 2017 года оставшуюся долю в компании X Компания учитывает по МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (п. 20 МСФО (IAS) 28) по справедливой стоимости через прибыли и убытки. Положительная переоценка 10-процентной доли в компании X с 1 февраля по 31 марта 2017 года составит 1,7 тыс. руб. ($37 \text{ тыс.} - 35,3 \text{ тыс.}$).

Влияние на прибыль Компании за год, закончившийся 31 марта 2017 года, составит 3 тыс. руб. убытка (доля в прибыли ассоциированной компании 6 тыс. руб. – убыток от выбытия ассоциированной компании 10,7 тыс. руб. + прибыль от переоценки финансового актива 1,7 тыс. руб.).

Консолидация финансовой отчетности

Задача 1. 1 апреля 2016 года компания «Дельта» приобрела 30 процентов в уставном капитале компании X за 100 тыс. руб. Благодаря этому «Дельта» существенно влияет на деятельность компании X.

1 февраля 2017 года «Дельта» приняла решение о продаже инвестиций в компанию X и сразу приступила к активному поиску покупателя по рыночной цене.

На 31 марта 2017 года инвестиция в X не была продана, а ее справедливая стоимость оценивалась в 110 тыс. руб. при ожидаемых затратах на продажу в 5 тыс. руб.

Прибыль компании X за год, закончившийся 31 марта 2017 года, начислялась равномерно в течение года и составила 24 тыс. руб.

Балансовая стоимость инвестиции в компанию X в отчетности «Дельты» на 31 марта 2017 года составляет:

- а) 105 тыс. руб.;
- б) 106 тыс. руб.;
- в) 120 тыс. руб.;
- г) 124 тыс. руб.

Задача 2 1 апреля 2016 года Компания приобрела 30 процентов в уставном капитале компании X за 100 тыс. руб., благодаря чему может существенно влиять на деятельность компании X.

1 февраля 2017 года Компания из-за резкого ухудшения своего финансового положения продала 20 процентов в уставном капитале компании X за 60 тыс. руб. Это привело к утрате ею существенного влияния.

Руководство Компании планирует учитывать оставшуюся долю в компании X по справедливой стоимости через прибыли или убытки.

Справедливая стоимость 10-процентной доли в компании X на 31 марта 2017 года оценивалась в 37 тыс. руб.

Прибыль компании X за год, закончившийся 31 марта 2017 года, составила 24 тыс. руб. и начислялась равномерно в течение года.

Эти операции повлияет на прибыль Компании за год, закончившийся 31 марта 2017 года, как:

- а) убыток 10,7 тыс. руб.;
- б) прибыль 10,7 тыс. руб.;
- в) прибыль 3 тыс. руб.;
- г) убыток 3 тыс. руб.

Задача 3.

31 декабря 2014 года компания «МК» приобрела 100% акций компании «ДК» за 32 млн. МК обладает контролем на ДК. Отчеты о финансовом положении компании по состоянию на 31 декабря 2014 года приведены ниже.

	МК млн.	ДК млн.
АКТИВЫ		
Долгосрочные активы:		
Основные средства	52	23
Инвестиции	32	-
	84	23
Текущие активы:		
Запасы	18	7
Дебиторская задолженность	15	5
Денежные средства	6	4
	39	16
	123	39
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА:		
Капитал и резервы:		
Акционерные капитал	75	18
Эмиссионный доход	5	3
Нераспределенная прибыль	25	9
	105	30
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	13	7
Задолженность по налогам	5	2
	17	9
	123	39

Задание:

Подготовить консолидированный отчет о финансовом положении Группы «МК» по состоянию на 31 декабря 2014 года.

РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

Для диагностики сформированности компетенций обучающихся в результате освоения дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» могут использоваться следующие основные формы и средства оценки знаний:

1. Устная форма – собеседования; устные выступления и доклады на семинарах; устные доклады на студенческих научно-практических конференциях; оценка по итогам деловых игр; экзамен.

2. Письменная форма – тесты; контрольные опросы; контрольные работы; рефераты; индивидуальные задания; письменный экзамен.

3. Письменно-устная форма – отчеты по аудиторным или домашним практическим заданиям с их устной защитой; оценка по модульно-рейтинговой системе; оценка на основе результатов деловой игры.

4. Техническая форма – компьютерное тестирование; мультимедийная презентация докладов.

Кроме этого, для диагностики используются консультация, в т.ч. и с использованием электронной почты; собеседование.

Р-1 2020

Учреждение образования
«Брестский государственный технический университет»

УТВЕРЖДАЮ

Первый проректор БрГТУ

А.М. Омелянюк

« 14 » 04 20 20 г.

Регистрационный № УД-20-1-162/уч.

Международные стандарты финансовой отчетности

Учебная программа учреждения высшего образования по учебной дисциплине
для специальностей:

1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

2020

Учебная программа составлена на основе образовательного стандарта ОСВО 1-25 01 08-2013 и учебных планов специальностей, направлений специальностей, специализаций.

СОСТАВИТЕЛЬ:

И.В. Приймачук,
старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Зазерская В.В., к.э.н., доцент, декан экономического факультета УО «Брестский государственный технический университет»

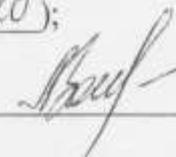
Зубко И.А., м.э.н., аудитор, директор ООО Бухгалтерская компания «Деловой стиль»

РЕКОМЕНДОВАНА К УТВЕРЖДЕНИЮ:

Кафедрой, Бухгалтерского учета, анализа и аудита
(название кафедры-разработчика программы)
(протокол № 11 от 19.06.2020)

Зав. кафедрой  Е.В. Черноокая

Методической комиссией экономического факультета
(название факультета)
(протокол № 7 от 29.06.2020);

Председатель  Л.А. Захарченко

Научно-методическим советом БрГТУ
(протокол № 5 от 14.07.2020);

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Место учебной дисциплины. В условиях рыночной экономики постоянно повышаются требования к профессиональным знаниям работников аппарата управления всех уровней. Чтобы управлять процессами производства, обращения и распределения, контролировать наличие, поступление и использование основных средств, производственных запасов, денежных средств, расчетов с поставщиками и покупателями, налоговыми органами и другими юридическими и физическими лицами, производство и реализацию готовой продукции, определять финансовые результаты и оценивать финансовое положение организации, необходима, прежде всего, своевременная и достоверная информация об операциях, происходящих в производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организаций. Преобладающую часть такой информации обеспечивает система бухгалтерского учета. Информация бухгалтерского учета позволяет осуществлять действенный контроль за хозяйственной деятельностью, повышать качество управленческих решений и эффективность работы организаций.

Дисциплина «Международные стандарты финансовой отчетности» является дисциплиной, которая формирует у студентов современное понимание теории, методологии и методики бухгалтерского учета и отчетности, дает всестороннее профессиональное знание предмета и обеспечивает умение вести бухгалтерский учет, составлять и интерпретировать финансовую отчетность в соответствии с общепринятыми международными требованиями.

Целью преподавания учебной дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» является формирование у студентов современного понимания теоретических основ международной стандартизации и гармонизации бухгалтерского учета и отчетности, обеспечение знаниями о системе и содержании международных стандартов финансовой отчетности, их месте, роли и значении в информационном сопровождении принятия управленческих и инновационных решений.

Задачи учебной дисциплины:

- получение знаний о качественных характеристиках и принципах подготовки финансовой отчетности по МСФО;
- получение знаний о критериях признания, видах оценки и порядке отражения в финансовой отчетности отдельных активов, обязательств, элементов капитала и финансовых результатов деятельности организаций;
- формирование навыков ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО;
- овладение навыками составления основных форм финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

В результате изучения учебной дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» формируются следующие компетенции.

Специалист должен быть способен:

- ПК-7. Владеть теоретическими основами и принципами организации бухгалтерского учета, анализа и аудита. Применять законодательные и нормативные правовые акты по вопросам учета, отчетности, анализа и контроля.

– ПК-8. Владеть правилами заполнения и обработки бухгалтерских документов, навыками моделирования аналитической информации в системе двойной записи на счетах и в учетных регистрах с использованием компьютерных технологий.

– ПК-9. Формировать и систематизировать учетно-аналитические и статистические материалы, характеризующие количественные и качественные показатели деятельности организации и ее подразделений в отчетности.

– ПК-23. Осуществлять поиск, систематизацию и анализ информации по перспективам развития бухгалтерского учета, анализа и аудита, инновационным проектам и решениям.

– ПК-24. Определять цели инноваций в области бухгалтерского учета, анализа и аудита и способы их достижения.

– ПК-25. Оценивать конкурентоспособность и экономическую эффективность разрабатываемых инноваций в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. Применять методы анализа эффективности внедрения инноваций.

– ПК-26. Работать с юридической литературой, гражданским, трудовым и бухгалтерским законодательством; анализировать и оценивать собранные данные.

– ПК-27. Осуществлять консультации по вопросам отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций и заполнению форм бухгалтерской отчетности в соответствии с требованием законодательства.

– ПК-28. Осуществлять консультации по вопросам финансового и комплексного анализа хозяйственной деятельности организации.

– ПК-30. Формировать финансовые источники хозяйственной деятельности и осуществлять контроль их использования.

В результате изучения учебной дисциплины студент должен:

знать:

содержание основных МСФО;

методики бухгалтерского учета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов согласно МСФО;

состав обязательных показателей и порядок их раскрытия в промежуточной и годовой финансовой отчетности, взаимосвязку показателей форм финансовой отчетности;

уметь:

применять полученные знания в практике организаций Республики Беларусь;

анализировать влияние применения МСФО на выбор и применение методов бухгалтерского учета;

владеть:

основными приемами и навыками трансформации бухгалтерской отчетности, составляемой белорусскими организациями, в соответствии с положениями МСФО;

анализировать проблемные ситуации для оценок в целях формулирования проблем и нахождения путей их решения.

Связи с другими учебными дисциплинами «Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа», «Бухгалтерский учет в промышленности» и «Профессиональная лексика бухгалтера на английском языке».

План учебной дисциплины для дневной формы получения высшего образования

Код специальности (направления специальности)	Наименование специальности (направления специальности)	Курс	Семестр	Всего учебных часов	Количество зачетных	Аудиторных часов (в соответствии с учебным планом УВО)					Самостоятельная	Форма текущей аттестации
						Всего	Лекции	Лабораторн	Практическ	Семинары		
1-25 01 08	«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»	4	7	208	5	102	50		50		2	экзамен

План учебной дисциплины для заочной формы получения высшего образования

Код специальности (направления специальности)	Наименование специальности (направления специальности)	Курс	Семестр	Всего учебных часов	Количество зачетных	Аудиторных часов (в соответствии с учебным планом УВО)					Самостоятельная	Форма текущей аттестации
						Всего	Лекции	Лабораторн	Практичес	Семинары		
1-25 01 08	«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»	4	8	208	5	28	14		14		8	экзамен

1. СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА

1.1. ЛЕКЦИОННЫЕ ЗАНЯТИЯ, ИХ СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Международная стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Разнообразие систем бухгалтерского учета и отчетности. Факторы, определяющие национальные особенности систем бухгалтерского учета. Межнациональные учетные модели и их характеристика. Структура системы бухгалтерского учета за рубежом. Финансовый и управленческий учет как подсистемы бухгалтерского учета. Система регламентации и стандартизации учета на национальном уровне.

Предпосылки и значение создания МСФО. Краткая характеристика и состав МСФО.

Тема 2. Принципы подготовки и методика составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Цель и статус «Принципов подготовки и составления финансовой отчетности». Основополагающие допущения. Учет по методу начисления и непрерывность деятельности. Качественные характеристики, определяющие полезность информации в финансовой отчетности. Понятность, сопоставимость, уместность, надежность финансовой отчетности.

Элементы финансовой отчетности. Активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Оценка элементов финансовой отчетности. Концепции капитала и поддержания капитала. МСФО (IFRS) 13 «Справедливая стоимость».

Учетно-аналитический цикл, его основные этапы. Составление трансформационных бухгалтерских записей. Составление трансформационной таблицы.

Тема 3. Требования к составу и представлению финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Требования и условия составления финансовой отчетности. Достоверное представление и соответствие МСФО, непрерывность деятельности, учет на основе принципа начисления, существенность и агрегирование, взаимозачет статей отчетности, периодичность представления отчетности, сравнительная информация, последовательность в представлении.

Рекомендации по структуре и содержанию финансовой отчетности. Отчет о финансовом положении и его характеристика. Отчет о совокупной прибыли и убытках, порядок его составления. Отчет об изменении собственного капитала.

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность». Промежуточный период. Принципы составления и состав промежуточной финансовой отчетности. Минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности.

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Понятие операционного сегмента. Отраслевые и географические сегменты. Основы сегментной отчетности. Раскрытие информации по отчетным сегментам.

Тема 4. Представление в отчетности денежных средств и их эквивалентов

МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Назначение и содержание Отчета о движении денежных средств. Денежные средства и их эквиваленты. Овердрафт. Классификация денежных потоков по видам деятельности: операционная, инвестиционная, финансовая. Прямой метод составления отчета о движении денежных средств. Источники информации для составления отчета прямым методом.

Косвенный метод составления отчета о движении денежных средств. Корректировки чистой прибыли на операции неденежного характера, а также на инвестиционные и финансовые операции, учтенные по методу начислений. Движение денежных средств в иностранной валюте.

Тема 5. Признание, оценка и представление в отчетности запасов

МСФО (IAS) 2 «Запасы». Критерии признания запасов и их первоначальная оценка. Оценка запасов по себестоимости, по нормативным затратам, по розничным ценам.

Определение себестоимости запасов. Методы специфической идентификации, средневзвешенной стоимости, ФИФО. Затраты, включаемые и не включаемые в себестоимость запасов. Системы учета запасов.

Правило «минимальной оценки» запасов. Раскрытие информации о запасах в финансовой отчетности и приложениях к ней.

Тема 6. Признание, оценка и представление в отчетности основных средств

МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Критерии признания основных средств в качестве актива. Определение первоначальной стоимости объектов основных средств в зависимости от источников поступления. Прямые затраты на приведение актива в рабочее состояние. Учет последующих расходов на содержание основных средств. Последующая оценка основных средств. Отражение в учете результатов дооценки или уценки основных средств. Амортизируемая стоимость и методы начисления амортизации основных средств.

Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности и приложениях к ней.

Тема 7. Признание, оценка и представление в отчетности нематериальных активов

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Особенности признания нематериальных активов. Идентифицируемость, контроль, будущие экономические выгоды и надежность оценки. Первоначальная оценка нематериальных активов в зависимости от способов приобретения. Создание нематериальных активов в компании. Учет расходов на стадиях исследований и разработки нематериальных активов. Последующая оценка нематериальных активов. Срок полезного использования и амортизация нематериальных активов.

Дополнительные раскрытия информации о нематериальных активах.

Тема 8. Признание, оценка и представление в отчетности инвестиционной недвижимости

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость». Сфера применения стандарта. Критерии признания объектов инвестиционной недвижимости. Состав инвестиционной недвижимости. Первоначальная и последующая оценка объектов инвестиционной недвижимости. Последующие затраты. Особенности оценки по справедливой стоимости.

Изменение статуса инвестиционной недвижимости. Дополнительные раскрытия информации об инвестиционной недвижимости.

Тема 9. Обесценение активов

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Сфера применения стандарта. Признаки возможного обесценения активов. Внешние и внутренние источники информации об обесценении активов. Оценка возмещаемой суммы. Определение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Расчет ценности использования актива. Учет и оценка убытков от обесценения. Восстановление убытков от обесценения.

Выявление и тестирование на обесценение ЕГДС. Распределение убытков от обесценения в рамках единицы, генерирующей денежные средства. Корпоративные активы.

Тема 10. Представление в отчетности финансовой и операционной аренды

МСФО (IAS) 17 «Аренда». Экономическое содержание аренды. Классификация аренды. Риски и преимущества владения. Условия аренды. Особенности учета и отражения в отчетности операционной аренды.

Валовые и чистые инвестиции в аренду. Минимальные арендные платежи. Расчетная процентная ставка по договору аренды. Расчет графика платежей по договору финансовой аренды. Учет операций финансовой аренды. Признание и отражение финансовой аренды в отчетности арендатора. Признание и отражение финансовой аренды в отчетности арендодателя.

Тема 11. Признание, оценка и представление в отчетности резервов, условных обязательств и активов

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Сфера применения стандарта. Признание и оценка резервов и обязательств. Существующее обязательство и прошлое событие. Обязывающее событие. Будущие операционные убытки, обременительные контракты и проведение реструктуризации. Использование расчетных оценок обязательства. Учет рисков, будущих событий, ожидаемые выбытия активов и возмещения затрат, пересмотр оценки резервов. Связь между резервами и условными обязательствами.

Раскрытие в отчетности резервов, условных обязательств и условных активов.

Тема 12. Признание, оценка и представление в отчетности выручки

МСФО (IAS) 18 «Выручка». Сфера применения стандарта. Определение выручки и общие правила ее оценки. Признание выручки. Выручка от продажи товаров, от оказания услуг. Выручка от процентов, лицензионных платежей и дивидендов. Отражение выручки на счетах финансового учета. Торговая и неторговая дебиторская задолженность. Порядок учета и проблемы признания дебиторской задолженности. Создание резерва на сомнительные долги. Методы расчета величины сомнительных долгов. Отражение в финансовой отчетности дебиторской задолженности.

Тема 13. Признание, оценка и представление в отчетности доходов и расходов, связанных с договорами на строительство

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство». Признание и оценка выручки по договорам на строительство. Договор с фиксированной ценой. Договор «затраты плюс». Затраты по договорам на строительство. Определение стадии завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату. Признание доходов и расходов по договору на строительство.

Расчет прибыли, признаваемой в отчете о совокупной прибыли. Раскрытие информации о договорах на строительство.

Тема 14. Признание и представление в отчетности затрат по займам

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам». Сфера применения стандарта. Признание затрат по займам. Квалифицируемые активы: понятие и состав. Расходы на квалифицируемый актив. Капитализация затрат по займам. Ставка капитализации. Оценка капитализируемых затрат. Приостановление и прекращение капитализации. Раскрытие информации о затратах по займам.

Тема 15. Финансовая отчетность в условиях изменения цен и валютных курсов

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов». Функциональная валюта и валюта представления отчетности. Монетарные (денежные) и немонетарные (неденежные) статьи отчетности. Оценка и переоценка операций, выраженных в иностранной валюте. Признание и учет курсовых разниц, возникающих при пересчете валютных остатков.

Порядок пересчета финансовой отчетности зарубежной деятельности в валюту представления отчетности. Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности.

Тема 16. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». Экономическая природа инфляции, ее влияние на деятельность компании. Гиперинфляция и ее характеристика. Выбор индекса цен. Методика корректировки отчетности в соответствии с влиянием инфляции. Пересчет неденежных статей отчетности. Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции. Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности.

Тема 17. Раскрытие информации о финансовых инструментах

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации».

Понятие финансовых инструментов. Финансовые активы и их классификация. Деление обязательств компании на финансовые обязательства и долевые инструменты. Признание и первоначальная оценка финансовых инструментов.

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Первичные и производные финансовые инструменты. Последующая оценка финансовых активов по справедливой стоимости или амортизированной стоимости. Последующая оценка финансовых обязательств. Определение амортизированной стоимости финансового актива и финансового обязательства. Метод эффективной ставки процента.

Учет финансовых инструментов, учитываемых по амортизированной стоимости. Отражение дисконта (премии), начисленных и фактических полученных (выплаченных) доходов (расходов) по процентам.

Хеджирование финансовых инструментов. Прекращение признания финансовых активов и обязательств. Раскрытие информации о финансовых инструментах в отчетности.

Тема 18. Теоретические основы консолидированной финансовой отчетности

МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Идентификация объединения бизнеса. Метод покупки и его содержание. Оценка приобретаемых активов и обязательств. Признание и оценка гудвила. Раскрытие информации об объединении бизнеса.

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». Теоретические и методологические основы консолидации отчетности. Консолидация отчетности методом покупки. Процедура составления консолидированной отчетности. Составление консолидированного баланса. Консолидация капиталов, обязательств, исключение нерезализованной прибыли. Составление консолидированного отчета о прибылях и убытках.

Тема 19. Вознаграждения работников и отчетность по планам пенсионного обеспечения

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Краткосрочные вознаграждения. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Долгосрочные вознаграждения работникам. Выходные пособия.

МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам». Фондированные и нефондированные активы пенсионного плана. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам.

Тема 20. Раскрытие информации об учетной политике

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибке». Последовательность применения учетной политики. Раскрытие изменений в учетной политике и бухгалтерских оценках. Ошибки предшествующего периода.

МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты». Информация о событиях после отчетной даты. Признание и оценка условных событий.

Тема 21. Раскрытие прочей информации

МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и отражение информации о государственной помощи». Признание правительственных субсидий в качестве дохода. Правительственные субсидии, относящиеся к активам. Условно-безвозвратный займы. Возврат правительственных субсидий.

Представление информации о субсидиях, относящихся к активам. Представление в финансовой отчетности субсидий, относящихся к доходу. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Общий подход к учету биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Признание и оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Признание прибыли (убытка) от сельскохозяйственной деятельности. Раскрытие в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности. МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». Сфера применения стандарта. Признание долгосрочных активов в качестве предназначенных для продажи и их оценка. Реализуемая группа. Определение прекращенной деятельности. Представления информации о результатах прекращенной деятельности в отчетности.

1.2. ПРАКТИЧЕСКИЕ (СЕМИНАРСКИЕ) ЗАНЯТИЯ, ИХ СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Международная стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Методы оценки стоимости и концепция поддержания капитала. Решение задач и тестовых заданий по определению прибыли при различных концепциях оценки.

Тема 2. Принципы подготовки и методика составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО Решение задач и тестовых заданий по определению содержания финансовой отчетности.

Тема 3. Требования к составу и представлению финансовой отчетности

Решение тестовых заданий

Тема 4. Представление в отчетности денежных средств и их эквивалентов

Решение задач с применением прямого метода составления отчета о движении денежных средств.

Тема 5. Признание, оценка и представление в отчетности запасов

Решение задач на определение себестоимости запасов.

Тема 6. Признание, оценка и представление в отчетности основных средств

Решение задач на определение амортизационных отчислений по основным средствам.

Тема 7. Признание, оценка и представление в отчетности нематериальных активов

Решение задач на определение амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Тема 8. Признание, оценка и представление в отчетности инвестиционной недвижимости

Решение задач и тестовых заданий. Первоначальная и последующая оценка объектов инвестиционной недвижимости. Последующие затраты. Особенности оценки по справедливой стоимости.

Тема 9. Обесценение активов

Тестирование активов на обесценение.

Тема 10. Представление в отчетности финансовой и операционной аренды

Расчет арендных платежей. Учет и отражение в отчетности расчетов по арендным платежам. Учет операций аренды и их отражение в отчетности.

Тема 11. Признание, оценка и представление в отчетности резервов, условных обязательств и активов

Решение задач по расчету суммы резерва, отложенных налоговых обязательств.

Тема 12. Признание, оценка и представление в отчетности выручки

Задачи и типовые ситуации по учету выручки. Решение тестовых заданий.

Тема 13. Признание, оценка и представление в отчетности доходов и расходов, связанных с договорами на строительство

Задачи и типовые ситуации по учету выручки. Решение тестовых заданий.

Тема 14. Признание и представление в отчетности затрат по займам

Решение задач и тестовых заданий.

Тема 15. Финансовая отчетность в условиях изменения цен и валютных курсов

Решение задач по оценке и переоценке операций, выраженных в иностранной валюте. Признание и учет курсовых разниц, возникающих при пересчете валютных остатков.

Тема 16. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

Расчет корректировок финансовой отчетности в условиях гиперинфляции.

Тема 17. Раскрытие информации о финансовых инструментах

Первоначальное измерение финансовых активов и финансовых обязательств. Последующее измерение финансовых активов и финансовых обязательств. Решение задач и тестовых заданий.

Тема 18. Теоретические основы консолидированной финансовой отчетности

Общие правила составления консолидированной отчетности.

Тема 19. Вознаграждения работников и отчетность по планам пенсионного обеспечения

Решение тестовых заданий.

Тема 20. Раскрытие информации об учетной политике

Решение тестовых заданий.

Тема 21. Раскрытие прочей информации

Решение тестовых заданий.

**2.1. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКАЯ КАРТА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ
для дневной формы получения высшего образования**

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов				Количество часов самостоятельной работы	Форма контроля знаний
		Лекции	Лабораторные занятия	Практические занятия	Семинарские занятия		
1.	Международная стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
2.	Принципы подготовки и методика составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО	4		4		5	Опрос, тест, рефераты
3.	Требования к составу и представлению финансовой отчетности	4		6		5	Опрос, тест, рефераты
4.	Представление в отчетности денежных средств и их эквивалентов	2		2		5	Контрольная работа по темам 1-4, рефераты
5.	Признание, оценка и представление в отчетности запасов	2		2		6	Опрос, тест, рефераты
6.	Признание, оценка и представление в отчетности основных средств	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
7.	Признание, оценка и представление в отчетности нематериальных активов	2		2		6	Опрос, тест, рефераты
8.	Признание, оценка и представление в отчетности инвестиционной недвижимости	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
9.	Обесценение активов	4		2		6	Контрольная работа по темам 5-9, рефераты
10.	Представление в отчетности финансовой и операционной аренды	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
11.	Признание, оценка и представление в отчетности резервов, условных обязательств и активов	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
12.	Признание, оценка и представление в отчетности выручки	4		2		5	Опрос, тест, рефераты

13.	Признание, оценка и представление в отчетности доходов и расходов, связанных с договорами на строительство	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
14.	Признание и представление в отчетности затрат по займам	2		2		5	Контрольная работа по темам 10-14, рефераты
15.	Финансовая отчетность в условиях изменения цен и валютных курсов	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
16.	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
17.	Раскрытие информации о финансовых инструментах	2		4		5	Опрос, тест, рефераты
18.	Теоретические основы консолидированной финансовой отчетности	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
19.	Вознаграждения работников и отчетность по планам пенсионного обеспечения	2		2		5	Контрольная работа по темам 15-19, рефераты
20.	Раскрытие информации об учетной политике	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
21.	Раскрытие прочей информации	2		2		5	Опрос, тест, рефераты
	Всего	50		50		108	Итоговый тест Экзамен

3. ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

3.1. Перечень литературы (учебной, учебно-методической, научной, нормативной, др.)

Основная

1. Агеева, О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для вузов / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 447 с.

2. Вахрушина, М.А., Мельникова, Л.А., Пласкова, Н.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / под ред. М.А.Вахрушиной. – М.: Омега-Л, 2012 – 571 с

3. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / В.Ф. Палий. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 506 с.

4. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО: учеб./Д.А.Панков, Ю.Ю.Кухто. – Мн.: «Издательство Гревцова». 2008. – 120 с.

Дополнительная:

1. Бабаев, Ю.А. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): Учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. - М.: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2012. – 398 с.

2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. 2007. – 672 с.
3. Грей Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: [учеб.-метод. пособие: пер. с англ.] / Сидней Дж. Грей, Белверд Е.Нидлз. – М.: Волтерс Клувер, 2011. – 614 с.
4. Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Йориссен Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике [Пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова]. – М.: ООО «Вершина», 2007. – 768 с.
5. Миславская, Н.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Дашков и К, 2012. – 372 с.
6. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2004. – 332 с.
7. Качалин, В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В. В. Качалин. – М.: Эксмо, 2007. – 400 с.
8. Epstein V.J., Mirza A.A. Interpretation and Application of International Accounting Standards. New York: John Wiley and Sons. 1998.

Нормативно-правовые акты

1. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь 02.07.2020 № 396/13 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений»
2. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь 16.09.2019 № 622/15 «О введении на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений»
3. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 30 августа 2018 г. № 628/11 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, и внесении изменений в постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 1 марта 2018 г. № 170/5»
4. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 1 марта 2018 г. № 170/5 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности»
5. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 20 декабря 2017 г. № 974/15 «О внесении изменений в постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19 августа 2016 г. № 657/20»
6. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 4 ноября 2017 г. № 830/12 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности»
7. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 30 декабря 2016 г. № 1119/35 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и

их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности»

8. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19 августа 2016 г. № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности»

9. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16 января 2016 г. № 24 «О подписании Соглашения между Министерством финансов Республики Беларусь и Фондом Международных стандартов финансовой отчетности об отказе от авторского права на территории Республики Беларусь и признании утратившим силу постановления Совета Министров Республики Беларусь от 3 января 2012 г. № 4»

10. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 15 декабря 2015 г. № 1043/20 «Об утверждении Положения о порядке введения в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности»

3.2. Перечень средств диагностики результатов учебной деятельности

Для диагностики сформированности компетенций обучающихся в результате освоения дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» могут использоваться следующие основные формы и средства оценки знаний:

1. Устная форма – собеседования; устные выступления и доклады на семинарах; устные доклады на студенческих научно-практических конференциях; оценка по итогам деловых игр; экзамен.

2. Письменная форма – тесты; контрольные опросы; контрольные работы; рефераты; индивидуальные задания; письменный экзамен.

3. Письменно-устная форма – отчеты по аудиторным или домашним практическим заданиям с их устной защитой; оценка по модульно-рейтинговой системе; оценка на основе результатов деловой игры.

4. Техническая форма – компьютерное тестирование; мультимедийная презентация докладов.

Кроме этого, для диагностики используются консультация, в т.ч. и с использованием электронной почты; собеседование.

3.3. Методические рекомендации по организации и выполнению самостоятельной работы обучающихся по учебной дисциплине

Самостоятельная работа обучающихся организуется в соответствии с Положением о самостоятельной работе студентов (курсантов, слушателей), утвержденным Приказом Министерства образования Республики Беларусь №405 от 27.05.2013 и п. 3 Положения о самостоятельной работе студентов учреждения образования «Брестский государственный технический университет», утвержденного ректором БрГТУ 01.06.2020 №56).

Учебным планом специальности предусмотрено 108 часов самоуправляемой самостоятельной работы по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности», что составляет около 5 часов подготовки к каждому занятию.

Содержание и формы самостоятельной работы определяются обучающимся самостоятельно в соответствии со следующими рекомендуемыми ее видами:

Основными направлениями самостоятельной работы студента являются:

- первоначальное подробное ознакомление с программой учебной дисциплины;
- ознакомление со списком рекомендуемой литературы по дисциплине в целом и по ее разделам, наличие ее в библиотеке и других доступных источниках, изучение необходимой литературы по теме, подбор дополнительной литературы;
- изучение и расширение лекционного материала преподавателя за счет специальной литературы, консультаций;
- подготовка к практическим занятиям по специально разработанным планам с изучением основной и дополнительной литературы;
- подготовка к выполнению диагностических форм контроля (опросы, контрольные работы, тесты и т.п.);
- подготовка и написание рефератов;
- подготовка к экзамену.

Самостоятельная работа контролируется студентом самостоятельно с помощью тестовых заданий, вопросов для самоконтроля, а также преподавателем путем опросов на практических занятиях, в ходе тестирования (в том числе компьютерного), подготовке и защите реферата.