

НОВОСИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Новосибирск 2018

УДК 657 (075)
ББК 65.052.206.1, я 73
М 433

Кафедра бухгалтерского учета и автоматизированной обработки информации

Составитель: *Б.З. Мусаева, канд. экон. наук, доцент кафедры БУ и АОИ*

Рецензент: *А.В. Завальнюк, доцент, канд.экон.наук, доцент кафедры Экономики*

Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Новосиб. гос. аграр. ун-т; сост.: Б.З. Мусаева. – Новосибирск, 2018. – 320 с.

Учебное пособие по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности» предназначено для студентов экономического факультета всех форм обучения.

В нем рассматриваются основные вопросы принципов международных стандартов финансовой отчетности и Российской системы стандартов бухгалтерского учета, а также учета расчетов и обязательств по международным и российским стандартам.

Методические указания обсуждены и одобрены на заседании кафедры бухгалтерского учета и автоматизированной обработки информации (протокол № 5 от «15» февраля 2018 г.).

Методические указания утверждены и рекомендованы к изданию методической комиссией экономического факультета (протокол № 2 от «21» февраля 2018 г.).

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
----------------------	----------

ЧАСТЬ I. ПРИНЦИПЫ МСФО И РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ТЕМА 1. МЕЖДУНАРОДНАЯ СТАНДАРТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....

1. Программа реформирования системы бухгалтерского учета.....	7
2. Соотношение целей финансовой отчетности по международным и российским нормативным документам.....	9
3. Модели бухгалтерского учета в мировой практике	11
4. Главные отличия российской системы бухгалтерского учета от обобщенной международной системы.....	15

ТЕМА 2. ПРИНЦИПЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ.....

1. Структура и классификация МСФО.....	20
2. Международные стандарты финансовой отчетности и их краткая характеристика.....	25
3. Принципы финансовой отчетности по МСФО и ПБУ.....	31
4. Элементы, характеризующие финансовое положение предприятия.....	38
5. Элементы, характеризующие финансовые результаты предприятия.....	43
6. Концепция капитала и поддержания капитала.....	45

ТЕМА 3. УЧЕТ РЕСУРСОВ КОМПАНИЙ В СООТВЕТСТВИИ МЕЖДУНАРОДНЫМИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ.....

1. Учет основных средств МСФО 16.....	52
2. Учет нематериальных активов МСФО 38.....	60
3. Учет запасов МСФО 2.....	64

ТЕМА 4. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ.....

1. Учет аренды (МСФО 17).....	73
2. Учет договоров на строительство (МСФО 11).....	77

Часть II. УЧЕТ РАСЧЕТОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ

ТЕМА 5. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ.....

1. МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации»....	81
2. МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».....	85

ТЕМА 6. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ И ОПЕРАЦИЙ В

ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ.....	91
1. Учет операций по кредитам и займам МСФО 23.....	91
2. Влияние изменений обменных курсов валют МСФО 21.....	94
ТЕМА 7.УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ.....	103
1. Учет обязательств по оплате труда и пенсионному обеспечению.....	103
2. Учет обязательств по налогу на прибыль МСФО 11.....	111
ТЕМА 8. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ В РАСЧЕТНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ.....	116
1. Определение учетной политики.....	116
2. Изменения учетной политики.....	118
3. Изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки.....	121
4. Ретроспективное применение учетной политики.....	126
ТЕМА 9. СОСТАВ И ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО.....	134
1. Формы финансовой отчетности МСФО 1,7,34.....	134
2. Примечание и раскрытие учетной политике.....	146
3. Пересчет показателей финансовой отчетности в условиях гиперинфляции.....	148
ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОГРАММИРОВАННОГО КОНТРОЛЯ.....	154
КОНТРОЛЬНЫЕ ТЕСТЫ.....	164
ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ ПО ТЕМАМ.....	176
ТЕМА 1. Международная стандартизация бухгалтерского учета.....	176
ТЕМА 2. Принципы международных положений по бухгалтерскому учету.....	193
ТЕМА 3. Учет ресурсов компаний в соответствии международным и российским стандартам.....	196
ТЕМА 4. Учет отдельных хозяйственных операций по международным и российским стандартам.....	209
ТЕМА 5. Учет финансовых инструментов по международным и российским стандартам.....	218
ТЕМА 6. Учет затрат по займам и операций в иностранной валюте по международным и российским стандартам.....	225
ТЕМА 7. Учет обязательств по международным и российским стандартам.....	233
ТЕМА 8. Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки по международным и российским стандартам.....	245

ТЕМА 9. Состав и порядок представления финансовой отчетности по международным и российским стандартам.....	251
ТЕМЫ РЕФЕРАТОВ.....	276
ЛИТЕРАТУРА.....	283
ГЛОССАРИЙ ФИНАНСОВЫХ ТЕРМИНОВ И ОПРЕДЕЛЕНИЙ....	286
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	298

ВВЕДЕНИЕ

Роль финансовой отчетности и ее влияние на рыночную ситуацию за последние годы выросли многократно. Роль таких стандартов призваны играть Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), которые получают все большее распространение в мире, в странах, как с развитыми, так и с развивающимися рынками.

Необходимость составления отчетности по МСФО вызвана объективными причинами. Это позволит на конкурентной основе участвовать в конкурентной борьбе за иностранные инвестиции, а также повысить качество отчетности для отечественных пользователей в результате ее прозрачности и сопоставимости.

Переход нашей страны к рыночной экономике ведет к значительному расширению роли бухгалтерского учета и отчетности, подготовки информации в международных стандартах. Международный опыт бухгалтерского учета имеет прикладное значение в привлечении инвестиций в российскую экономику и большое методологическое значение для совершенствования финансового учета в России по международным стандартам.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, разработанная по решению Правительства РФ, направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

В России достаточно широкую известность получили стандарты бухгалтерского учета, принятые в США (US GAAP). Это объясняется многими причинами и, в частности тем, что первые учебники по финансовому учету, переведенные на русский язык, были как раз американскими. Стандарты US GAAP достаточно близки концептуально к международным стандартам финансовой отчетности, и западных инвесторов часто устраивает финансовая отчетность российских предприятий, если она составлена в соответствии с этими стандартами.

Цель освоения учебной дисциплины – получение теоретических знаний и практических навыков в области применения МСФО в условиях глобализации экономики, рассмотрение основополагающих принципов и основных положений формирования и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Задачи изучения дисциплины:

- 1) рассмотреть вопросы методики финансового учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и стандартами US GAAP;
- 2) подробное рассмотрение отдельных стандартов МСФО или US GAAP;
- 3) последовательно изложить материал соответствующий логике ведения бухгалтерского учета;
- 4) подробно рассмотреть основные принципы и положения международного финансового учета, основы учетного цикла, особенности представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP;
- 5) изучить особенности учета отдельных хозяйственных операций, отражения активов, обязательств, капитала, расходов и доходов.

Учебное пособие по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности» включает в себя 9 тем, тесты для программированного контроля, практические задания, темы рефератов, основную и дополнительную литературу, глоссарий, приложения.

Базовые знания международных стандартов необходимы не только в освоении новых подходов в методологии российского учета, но и для глубинной перестройки работы самого бухгалтера, предполагающей формирование профессионального суждения по вопросам учета тех или иных статей и операций.

Учебное пособие разработано с учетом федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» в качестве руководства при самостоятельной подготовке студентов по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности».

ЧАСТЬ I ПРИНЦИПЫ МСФО И РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ТЕМА 1. МЕЖДУНАРОДНАЯ СТАНДАРТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План темы:

1. Программа реформирования системы бухгалтерского учета.
2. Соотношение целей финансовой отчетности по международным и российским нормативным документам.
3. Модели бухгалтерского учета в мировой практике.
4. Главные отличия российской системы бухгалтерского учета от обобщенной международной системы.

1. Программа реформирования системы бухгалтерского учета

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО (IFRS)) – это стандарты и разъяснения, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО). Они состоят из:

- (а) международных стандартов финансовой отчетности (IFRS);
- (б) международных стандартов финансовой отчетности (IAS);
- (с) разъяснений, разработанных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО IFRIC) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР SIC).

В 1998 году руководящим органом (бюро) Методологического совета по бухгалтерскому учету при Минфине РФ была одобрена **«Программа реформирования системы бухгалтерского учета»**. В соответствии с этой Программой переход на международные стандарты осуществляется поэтапно до 2010 года.

Были намечены четыре основных направления и следующие этапы преобразования бухгалтерской системы:

1. Приведение концепции бухгалтерского учета в соответствие с новыми экономическими условиями, формирование правил и норм постановки и ведения бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами:

- создание методик учета новых объектов деятельности, новых субъектов; формирование и нормативное закрепление основных концепций

учета в рыночной экономике, а также основ публичной отчетности; разделение бухгалтерского и налогового учета;

- разработка и принятие Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике;
- определение допустимых отступлений от МСФО;
- изменение понимания роли аудитора;
- формирование новой нормативно-правовой базы.

2. Реорганизация системы нормативного регулирования:

- определение: общей структуры системы нормативного регулирования, оптимальной схемы сочетания государственного регулирования и деятельности профессиональных кругов; наиболее приемлемой формы регулирования; создание законодательных основ бухгалтерского учета;
- формирование органов регулирования бухгалтерского учета; создание системы общественно-государственного контроля за соблюдением правил бухгалтерского учета.

3. Формирование бухгалтерской профессии:

- создание простейших профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов; введение профессиональной аттестации; формирование общих представлений о профессиональной этике; установление контактов с соответствующими иностранными и международными профессиональными организациями;
- формирование институтов профессиональных бухгалтеров и профессиональных аудиторов, включение их в пересмотр системы профессиональной аттестации;
- вступление национальных профессиональных институтов в международные организации.

4. Реорганизация системы подготовки кадров:

- обновление учебных программ подготовки специалистов бухгалтерской профессии; создание сети повышения квалификации кадров;
- организация системы профессиональной аттестации; введение учебных дисциплин, формирующих у пользователей потребность в информации бухгалтерской отчетности;
- международное признание российской системы профессиональной аттестации

В ходе осуществления основных мероприятий Программы реформирования была разработана и утверждена Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (29.12.1997г.).

2. Соотношение целей финансовой отчетности по международным и российским нормативным документам

Целью финансовой отчетности, составленной по МСФО, является предоставление информации о финансовом положении и результатах деятельности предприятия широкому кругу пользователей для принятия ими экономических решений. Пользователями финансовой отчетности в МСФО признаются:

- инвесторы, вкладывающие рискованный капитал и заинтересованные в информации, которая помогла бы определить – покупать, держать или продавать ценные бумаги, оценить способность компании выплачивать дивиденды;
- работники, нуждающиеся в информации о стабильности и прибыльности своих нанимателей, их способности обеспечить заработную плату, пенсии и возможность трудоустройства;
- заимодавцы, заинтересованные в информации, позволяющей определить риск в отношении возврата займов и выплаты причитающихся процентов;
- поставщики, нуждающиеся в информации, которая дает возможность определить, будет ли в срок погашена задолженность перед ними их дебиторов;
- покупатели, заинтересованные в информации о стабильности компании, особенно когда они имеют с ней долгосрочные отношения;
- правительство и его органы, заинтересованные в информации о деятельности хозяйствующих субъектов для того, чтобы определять налоговую политику, размер национального дохода, распределять ресурсы и т.д.;
- общественность, интересующаяся разнообразной информацией о деятельности компаний, их вкладе в местную экономику, в том числе через количество предоставляемых рабочих мест, опеку местных поставщиков и др.

Руководство компании несет основную ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности. Оно также заинтересовано в информации, содержащейся в финансовой отчетности, однако имеет доступ к дополнительной управленческой и финансовой информации, которая помогает ему осуществлять обязанности по планированию, принятию решений и контролю.

Российские нормативные документы не содержат указаний о целях бухгалтерской отчетности. В этом их отличие от международных аналогов.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» требует от бухгалтерской отчетности достоверной и полной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности предприятия, но не формулирует цели предоставления этой информации. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и Федеральном законе «О бухгалтерском учете» предоставление информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации внешним и внутренним пользователям трактуется как цель бухгалтерского учета, а не бухгалтерской отчетности. При этом в задачу обеспечения информацией пользователей включаются контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, выявление внутрихозяйственных резервов, а также предотвращение отрицательных результатов деятельности. В отличие от российских нормативных документов МСФО в главе «Принципы» таких целей перед финансовой отчетностью не ставят.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» пользователями отечественной бухгалтерской отчетности являются руководители, учредители, участники, собственники имущества организации, инвесторы и кредиторы; в соответствии с ПБУ 4/99 – учредители (участники), инвесторы, кредитные организации, кредиторы, покупатели, поставщики) Указанные пользователи входят и в перечень, приведенный в главе «Принципы» МСФО, однако, в отличие от МСФО, российские нормативы не включают в состав пользователей работников и общественность. Различно и отношение к информационным потребностям государственных органов. В соответствии с МСФО правительственные органы определяют по данным финансовой отчетности политику в отношении предприятий. В российской практике эти данные во многих случаях используются для контроля за правильностью уплаты налогов и выполнения законодательства.

Российские нормативные документы делят пользователей бухгалтерской отчетности на внутренних и внешних. К внутренним пользователям относятся руководители, учредители, участники и собственники имущества организации, а к внешним - инвесторы, кредиторы и других пользователей. В отличие от российского законодательства МСФО не делят пользователей на внутренних и внешних, поскольку ориентируют финансовую отчетность на удовлетворение в первую очередь информационных потребностей пользователей внешних. Руководство предприятия по МСФО также заинтересовано в информации, содержащейся в финансовой отчетности, но при этом имеет доступ к управленческой и иной информации для принятия решений. В российских нормативных документах

на первое место в перечне пользователей ставятся руководители, учредители и собственники имущества, а инвесторы и кредиторы фигурируют в конце списка. В МСФО, напротив, на первом месте указываются инвесторы, далее перечисляются работники и кредиторы. Такая последовательность отражает степень зависимости предприятия от решений пользователей отчетности. В условиях западного бизнеса, в котором положение предприятия напрямую связано с рыночной стоимостью выпущенных им ценных бумаг, а источники денежных средств в основном зависят от кредитов и займов, финансовая отчетность в первую очередь должна удовлетворять информационным запросам инвесторов и кредиторов.

Таким образом, в российском законодательстве цели бухгалтерской отчетности определенно отличаются от целей финансовой отчетности, регламентируемых МСФО. Существенное различие состоит в том, что бухгалтерская отчетность в России предназначена, прежде всего, для государственных налоговых и статистических органов и не отражает интересов собственников, вложивших свои средства в предприятие.

3. Модели бухгалтерского учета в мировой практике

Поскольку внешняя экономическая среда оказывает существенное воздействие на систему бухгалтерского учета, то в странах с похожими социально-экономическими условиями бухгалтерский учет имеет много общего. По экономическому признаку принято различать следующие основные модели бухгалтерского учета. **В настоящее время существует несколько моделей бухгалтерского учета.**

Британо-американская модель – основана на удовлетворении потребностей мелких и средних инвесторов в условиях высокоразвитых фондовых рынков. Для нее характерна максимальная степень и качество раскрытия информации, а также сравнительно невысокая степень государственного вмешательства.

Основополагающие принципы этой модели были разработаны в Великобритании и США. Большой вклад в ее развитие внесла Голландия, поэтому правильнее называть эту модель британо-американо-голландской. И в настоящее время роль этих стран продолжает оставаться чрезвычайно активной. **Основная идея этой модели** – ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В трех ведущих странах, использующих эту модель, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов. Система общего и профессионального образования также отвечает

высоким стандартам, в полной мере распространяется как на бухгалтеров, так и на пользователей учетной информации. В этих странах расположены штаб-квартиры многих МНК. Три страны распространили свое влияние в области бухгалтерского учета на многие страны мира. **Модель применяется в следующих странах:** Австралия, Багамы, Барбадос, Бенин, Бермуды, Ботсвана, Великобритания, Венесуэла, Гана, Гонконг, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Каймановые острова, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Нидерланды, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Папуа Новая Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, США, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппины, Центральноамериканские страны, ЮАР, Ямайка.

Континентальная модель – основными финансовыми донорами в большинстве европейских стран являются банки (качество раскрытия информации в этих странах ниже, а государство предпринимает определенные усилия по его увеличению).

Этой модели придерживаются большинство стран Европы и Японии. В ней бизнес имеет тесные связи с банками, которые в основном и удовлетворяют финансовые запросы компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учета. Напротив, учетная практика направлена, прежде всего, на удовлетворение требований правительства, в частности, в отношении налогообложения в соответствии национальному макроэкономическому плану. Франкоязычные африканские страны в большинстве своем также придерживаются такой системы учета. **Модель применяется в следующих странах:** Австрия, Алжир, Ангола, Бельгия, Буркина-Фасо, Берег Слоновой Кости, Гвинея, Греция, Дания, Египет, Заир, Испания, Италия, Камерун, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, ФРГ, Швейцария, Швеция, Япония.

Южноамериканская модель. За исключением Бразилии, государственным языком которой является португальский, эти страны объединяет общий язык – испанский, а также общее прошлое. Основным отличием этой модели от вышеописанных является перманентная корректировка учетных данных на темпы инфляции. В целом учет ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы. Информация, необходимая для контроля за исполнением налоговой

политики, также хорошо отражается в учете и отчетности. **Модель применяется в следующих странах:** Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

Бывшая социалистическая модель с максимально возможной регламентацией бухгалтерского учета (КНР).

Вновь возрождающиеся модели. Можно выделить две модели, получающие сейчас определенное развитие – это ***исламская модель***. Находясь под огромным влиянием богословских идей, она имеет ряд особенностей, в частности, запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдается предпочтение при оценке активов и обязательств компаний. Считается, что эта модель еще не достигла того уровня развития, который присущ финансовому учету вышеописанных моделей. Еще одна модель, получающая все большее развитие – ***интернациональная модель***. Она вытекает из потребности в международной согласованности учета, прежде всего в интересах МНК и иностранных участников международных валютных рынков. Только небольшое число крупных корпораций могут сейчас утверждать, что их годовые финансовые отчеты отвечают международным финансовым учетным стандартам.

В первых трех моделях бухгалтеры выступают как единая профессиональная и независимая от правительства группа. Окончательное решение в выборе методологии принадлежит тому, кто планирует и проводит в жизнь регламентацию: инициатива может исходить или от государства, или от общественных профессиональных групп.

В первом случае необходимо знать, идет ли речь об унитарном или федеративном государстве.

В унитарном государстве вопросов о том, что выполняет унификацию, не возникает, в федеративном проводится различие между союзными (федеративными) и республиканскими нормативными актами. В конфедеративном государстве законоположения республик имеют верховенство над законоположениями конфедерации.

Во втором случае сами профессиональные органы регламентируют все, что относится к их компетенции, а государство независимо от его устройства обеспечивает охрану решений общественных групп. Во всех экономически развитых странах созданы мощные объединения работников учета, гарантирующие высокий профессиональный уровень работы своих членов и защищающие их профессиональные интересы.

Регламентация предполагает выработку единых и общеобязательных норм для:

- составления финансовой отчетности;
- проверки достоверности бухгалтерских данных;
- заполнения первичных документов;
- ведения учетных регистров;
- формирования требований к лицам, принадлежащим к данной профессии.

В настоящее время существуют несколько форм использования странами Международных стандартов учета:

- применение МСФО в качестве национальных стандартов. К числу таких стран относятся: Кипр, Кувейт, Латвия, Мальта, Пакистан, Тобаго, Тринидад и Хорватия;
- использование МСФО в качестве национальных стандартов, но с условием является то, что для вопросов, не затронутых международными стандартами, разрабатываются национальные. Таковыми странами являются Малайзия и Папуа-Новая Гвинея;
- использование МСФО в качестве национальных стандартов, однако, в некоторых случаях возможна их модификация в соответствии с национальными особенностями. Это страны – Албания, Бангладеш, Барбадос, Замбия, Зимбабве, Кения, Колумбия, Польша, Судан, Таиланд, Уругвай, Ямайка;
- национальные стандарты основаны на МСФО и обеспечивают дополнительные их разъяснения. Среди таких стран можно назвать Китай, Иран, Словению, Тунис, Филиппины;
- национальные стандарты основаны на МСФО, однако некоторые стандарты могут быть более детализированы, чем МСФО. Таковыми странами являются Бразилия, Индия, Ирландия, Литва, Мавритания, Мексика, Намибия, Нидерланды, Норвегия, Португалия, Сингапур, Словакия, Турция, Франция, Чехословакия, Швейцария, Южная Африка;
- национальные стандарты основаны на МСФО, за исключением того, что каждый национальный стандарт включает в себя положение, сравнивающее национальный стандарт с МСФО (Австралия, Гонконг, Дания, Италия, Новая Зеландия, Швеция, Югославия).

Сейчас обсуждается вопрос о принятии МСФО странами ЕС, по крайней мере, в отношении компаний, акции которых котируются на фондовых биржах. Поскольку эти стандарты представляют собой систему, позволяющую новым финансовым структурам применять международно-признанную базу ведения учета, их начали использовать и многие развивающиеся страны.

4. Главные отличия российской системы бухгалтерского учета от обобщенной международной системы

Анализ международных стандартов учета позволяет выявить отличия российской системы бухгалтерского учета от обобщенной международной системы.

1. По МСФО, финансовый год может не совпадать с календарным. Более того, система налогообложения США разрешает фирмам самостоятельно устанавливать сроки финансового года. В российской практике такие подходы исключены. Финансовый год должен совпадать с календарным.

2. В российской системе бухгалтерского учета (РСБУ) используется национальная валюта – рубль и ее составляющая – копейка. Отчетность межнациональных компаний подготавливается в валюте страны, где находится их штаб-квартира, но чаще всего – в долларах США, в то время как дочерние предприятия этих компаний – в национальной валюте страны пребывания.

3. В плане счетов англо-американской модели нумерация счетов отсутствует, а распоряжение их построено по степени ликвидности – от наиболее ликвидных видов имущества и обязательств к наименее ликвидным. В российском плане счета размещены в обратной зависимости. Аналогично размещение статей бухгалтерских балансов.

4. Бухгалтерский баланс по международным стандартам, в отличие от РСБУ, содержит более подробную информацию, так как наряду с данными отчетного периода он включает аналогичные показатели за тот же период прошлого года. В то же время по РСБУ отдельные статьи баланса более детализированы, особенно в разрезе отдельных видов дебиторской и кредиторской задолженности. По МСФО такая детализация имеет место в «Отчете о прибылях и убытках».

5. Есть различия в написании цифр, обусловленные национальными традициями. Так, в англо-американской отчетности запятая разделяет разряды целых чисел, а точка – дробную часть от целой. *Например*, в отчетности указывается цифра в виде 1,384,868,98, а у нас – 1384868,98.

6. В отчетности по МСФО нет знака « - » (минус). Если возникает необходимость исключения какой-либо суммы из итога, то она показывается в скобках.

7. В РСБУ отсутствует процедура (в отличие от южноамериканской модели), позволяющая корректировать все статьи баланса на индекс

инфляции. Это снижает достоверность финансовой отчетности в процессе сравнения ее за разные периоды.

8. По МСФО исправление ошибок допускается только методом «черного сторно», т.е. предыдущая ошибочная запись корректируется только в сторону увеличения. В российской практике допускается, кроме того, и использование метода «красного сторно».

9. По РСБУ часто используются обороты по корреспондирующим счетам типа «с кредита счета 50 «Касса» в дебет счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.п. Финансовые же отчеты по МСФО оперируют только с входящим и исходящим сальдо, а также суммарными оборотами, т.е. не выделяются дебетовый и кредитовый обороты.

10. В МСФО общепринята практика одновременного отражения хозяйственных операций в учете по дебету нескольких счетов и кредиту нескольких счетов. Отечественная методология бухгалтерского учета отрицает такую корреспонденцию счетов, обоснованно считая, что подобный подход искажает экономическое содержание хозяйственной операции.

Но главные отличия касаются:

- 1) некоторых принципов бухгалтерского учета;
- 2) плана счетов и кодировки хозяйственных операций;
- 3) способов оценки активов;
- 4) использования вероятностных характеристик;
- 5) возможности капитализации некоторых расходов;
- 6) порядка составления отчетности;
- 7) способов определения бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли;
- 8) порядка и способов внесения исправлений в бухгалтерскую отчетность;
- 9) методов анализа результатов хозяйственной деятельности.

Особенности в порядке составления бухгалтерской отчетности по международным стандартам и способам внесения исправлений в них.

Порядок составления бухгалтерской отчетности, соответствующий международным стандартам, отличается от российской практики несколько большей скрупулезностью и наличием дополнительных этапов. Это связано с рядом обстоятельств, среди которых основными являются:

- упрощенные кодировки хозяйственных операций;
- необходимость закрытия временных счетов в конце отчетного периода;

- необходимость проведения корректировок по событиям, происшедшим в последние дни отчетного периода;
- возможность оперативного составления и отображения отчета о прибылях и убытках предприятия.

Например, в системе стандартов бухгалтерского учета США (GAAP) предписывается поэтапное составление бухгалтерской отчетности:

- расчет и отображение пробного баланса для выверки дебетовых и кредитовых оборотов счетов Главной книги;
- корректировка пробного баланса путем добавления операций по соотносению доходов и расходов одного периода, а также путем внесения дополнительных операции конца отчетного периода;
- составление отчета о прибылях и убытках;
- закрытие временных счетов и выделение из отчета о прибылях и убытках финансового результата;
- реформация баланса (в конце года).

Заметно отличается, российский бухгалтерский учет от учета по международным стандартам по способам внесения исправлений в составленную отчетность.

Исправления, связанные с изменением учетной политики, обычно производят по решению руководства предприятия или в связи с изменениями стандартов. При этом изменения вносят во все предшествующие периоды, а общий результат корректировок включают в отчет о прибылях и убытках текущего периода. Если изменения касаются оценок активов и пассивов, то исправления не вносятся в отчетность предыдущих лет, а только в отчетность текущего года. Ошибки прошлых периодов исправляют в виде изменения сальдо начального по прибыли текущего периода.

РЕЗЮМЕ

Стандартизация бухгалтерского финансового учета является закономерностью и основой его эволюции. Развитие частной собственности, торговли, кредита, капитала, распространение к началу XIX века акционерной формы предприятий, формирование теоретических концепций привели к созданию национальных стандартов бухгалтерского учета, узаконенных на государственном уровне. Интернационализация хозяйственной жизни, усиление роли транснациональных корпораций, необходимость в сопоставимости учетных данных, получаемых корпорациями различных стран, обусловили процесс международной стандартизации бухгалтерского учета.

Однако процесс стандартизации бухгалтерского учета на международном уровне осложняется различным подходом к бухгалтерскому финансовому учету в разных странах, обусловленным их экономическими, политическими и культурными особенностями. Вместе с тем теория и практика классификации национальных систем бухгалтерского финансового учета свидетельствуют о реальности определения общих подходов к учету, по крайней мере, внутри классификационной группы, что обуславливает возможность реализации идеи стандартизации бухгалтерского учета на региональном уровне. Глобализация же экономик стран мира постепенно уменьшает препятствия к стандартизации бухгалтерского учета на общемировом уровне и делает этот процесс все более и более значимым.

Влияние международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемых Комитетом по международным стандартам, возрастает в мире с каждым годом. В настоящее время в каждой стране проводится работа по изучению МСФО и сближению с ними национальных стандартов, во многих странах национальные стандарты максимально приближены к международным.

Процесс международной стандартизации бухгалтерского учета неизбежно затрагивает национальную систему бухгалтерского учета России. Необходимость адаптации российского учета к МСФО обуславливается ростом крупных отечественных организаций, заинтересованных в привлечении иностранных инвестиций и стремящихся к включению в мировые рейтинги. Трудности указанного процесса связаны с малым количеством российских организаций мирового уровня, слабой зависимостью большинства их от иностранных инвестиций, неустойчивостью российской экономики переходного периода.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ:

1. Назовите причины, обусловившие разработку международных стандартов финансовой отчетности.
2. К какой учетной модели относится национальная система бухгалтерского учета США?
3. К какой учетной модели относится национальная система бухгалтерского учета Франции?
4. Можно ли назвать международными стандарты GAAP?
5. К какой учетной модели можно отнести национальную систему бухгалтерского учета России?
6. Какое влияние на формирование национальной системы бухгалтерского учета оказывает общая экономическая обстановка в стране?
7. Какая организация принимает наибольшее участие в разработке МСФО?
8. Назовите пример региональных стандартов бухгалтерского учета.
9. Являются ли МСФО обязательными для всех стран мира?
10. Используются ли МСФО в каких-либо странах в качестве национальных?

ТЕМА 2. ПРИНЦИПЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ, СТРУКТУРА И КЛАССИФИКАЦИЯ

План темы:

1. Структура и классификация МСФО.
2. Международные стандарты финансовой отчетности и их краткая характеристика.
3. Принципы финансовой отчетности по МСФО и ПБУ.
4. Элементы, характеризующие финансовое положение предприятия.
5. Элементы, характеризующие финансовые результаты предприятия.
6. Концепции капитала и поддержания капитала

1. Структура и классификация МСФО

Понятием «Международные стандарты финансовой отчетности» объединена совокупность следующих документов: предисловие к положениям МСФО; принципы подготовки и представления финансовой отчетности; стандарты; разъяснения к ним. Все эти документы взаимосвязаны, образуют единую систему и не могут применяться по отдельности. Вместе с тем каждый документ – элемент системы имеет свое назначение.

В Предисловии к положениям МСФО кратко излагаются цели и порядок деятельности Комитета по МСФО, а также разъясняется порядок применения международных стандартов. Значение этого документа во многом определено в фразе, с которой начинается каждый стандарт. В ней обращается внимание на то, что положения стандарта должны рассматриваться в контексте Предисловия.

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности определяют основы подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей.

В них рассмотрены такие вопросы, как цели финансовой отчетности; качественные характеристики, определяющие полезность отчетной информации; определения; порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности; понятие капитала и поддержания капитала. Сами по себе Принципы не являются стандартом и не подменяют никаких конкретных стандартов.

Данный документ предназначен, в основном, для содействия Комитету по МСФО в разработке новых и пересмотре действующих стандартов:

- национальным органам стандартизации в работе над национальными стандартами;
- составителям финансовой отчетности в применении МСФО и определении порядка ее составления по тем вопросам, в отношении которых стандарты еще не приняты;
- аудиторам в формировании мнения о соответствии или несоответствии финансовой отчетности МСФО;
- пользователям отчетности, составленной по МСФО, в интерпретации финансовой информации.

Если какое-то положение Принципов вступает в противоречие со стандартами, то приоритет отдается требованиям последних.

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Ни Комитет по МСФО, ни профессиональные бухгалтерские организации не имеют полномочий требовать повсеместного соблюдения МСФО. Эти стандарты применяются в силу признания различными регулируемыми организациями по всему миру, важности гармонизации, правил составления финансовой отчетности, поддержки ими деятельности Комитета по МСФО, а также профессиональной убежденности бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров и др. Стандарты предназначены для подготовки финансовой отчетности, пользователи которой полагаются на нее как на основной источник финансовой информации о компании.

Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности подготавливаются Постоянным комитетом по разъяснениям и принимаются Правлением Комитета по МСФО. В них толкуются положения стандартов, содержащие неоднозначные или неясные решения. Они обеспечивают единообразное применение стандартов и повышение сопоставимости финансовой отчетности, подготавливаемой на основе МСФО.

В качестве вопросов для разъяснений обычно избираются те, которые связаны с применением существующих стандартов, имеют практическую направленность, представляют большой интерес для пользователей стандартов. При этом разъяснения могут касаться как вопросов, по которым имеется неудовлетворительная практика применения стандартов, так и вопросов, возникающих по мере развития экономических отношений.

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности, являющиеся неотъемлемой частью системы МСФО, устанавливают концептуальные положения **исключительно в отношении отчетности**. В Принципах дается определение предмета стандартизации – финансовая

отчетность, а не бухгалтерский учет. Термин «бухгалтерский учет» никак не объясняется в Принципах.

Сами стандарты «регулируют» исключительно вопросы формирования финансовой отчетности. В каждом стандарте дается ответ на следующие вопросы: «Какие объекты, и в какой момент подлежат признанию в финансовой отчетности? Как оценивать (измерять) объекты для целей финансовой отчетности? Какую информацию следует раскрывать в отчетности?». Порядок бухгалтерского учета в традиционном российском понимании **никак** не отражен в стандартах. В частности, стандарты не определяют никакие правила в отношении первичной документации, плана счетов, учетных регистров, учетных записей и т.п.

Понимание термина «бухгалтерский учет» российскими и западными специалистами значительно различается. Первые имеют в виду учетный процесс в целом, включая и текущий учет, и отчетность. В российской теории и практике в понятие «бухгалтерский учет» в качестве важнейшего элемента включается система сбора, накапливания и хранения информации об объектах учета.

Англоговорящие специалисты обычно вкладывают в понятие «бухгалтерский учет» более узкое содержание, чем российские специалисты. Для них бухгалтерский учет, в значительной степени, является синонимом финансовой отчетности. Процесс же текущего учета (со всеми необходимыми его атрибутами, как-то: первичная документация, система счетов, учетные регистры, инвентаризация и др.) обозначается в английском языке другим термином – «bookkeeping» (счетоводство).

Таким образом, использование понятия «бухгалтерский учет» при переводе международных стандартов дезориентирует пользователей, настраивая их на традиционные вопросы учетного процесса. Это, в свою очередь, приводит к непониманию текста стандартов и разочарованию в стандартах, которые не описывают, как сформировать ту или иную информацию в ходе учетного процесса. Поэтому в официальном переводе стандартов на русский язык использован термин «Международные стандарты финансовой отчетности».

Говоря о МСФО, обычно имеют в виду финансовую отчетность, а не привычную для российской практики бухгалтерскую отчетность.

МСФО имеют дело не со всей финансовой отчетностью, а лишь с **отчетностью общего назначения** (general purpose financial statements). Она предназначена для удовлетворения информационных потребностей пользователей, которые не имеют возможности требовать от компании отчеты, приспособленные к их конкретным нуждам. Специальную

финансовую отчетность (например, отчеты для целей эмиссии ценных бумаг, налогообложения), как правило, подготавливают в порядке, отличном от предусмотренного международными стандартами.

Европейский Союз рассматривает предложение о том, чтобы к 2010 г. все компании, чьи акции котируются на фондовых биржах в Европе, составляли сводную финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Классификация МСФО

Существующую систему международных стандартов можно классифицировать по основным элементам финансовой отчетности, к которым МСФО относят: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Ввиду того, что капитал определяется как разность между активами и обязательствами, нет необходимости выделять эту группу стандартов. Важную группу составляют стандарты, посвященные раскрытию учетной политики и представлению финансовой отчетности. Принимая во внимание, что действующая система МСФО постоянно совершенствуется и дополняется, приведена классификация стандартов в редакции на момент написания учебного пособия.

Таблица 1. Классификация международных стандартов финансовой отчетности

Группа стандартов	Номер и наименование стандарта
1	2
1. Раскрытие учетной политики представления финансовой отчетности	МСФО 1. Представление финансовой отчетности
	МСФО 7. Отчеты о движении денежных средств
	МСФО 8. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
	МСФО 14. Сегментная отчетность
	МСФО 21. Влияние изменений обменных курсов валют
	МСФО 24. Раскрытие информации о связанных сторонах
	МСФО 27. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность
	МСФО 29. Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике
	МСФО 31. Участие в совместном предпринимательстве
	МСФО 34. Промежуточная финансовая отчетность
	МСФО 36. Обесценение активов
2. Активы	МСФО 2. Запасы
	МСФО 16. Основные средства
	МСФО 17. Аренда
	МСФО 28. Инвестиции в ассоциированные организации
	МСФО 32. Финансовые инструменты: представление информации
	МСФО 38. Нематериальные активы
	МСФО 39. Финансовые инструменты: признание и оценка
	МСФО 40. Инвестиционное имущество
3. Обязательства	МСФО 41. Сельское хозяйство
	МСФО 12. Налоги на прибыль
	МСФО 20. Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи
	МСФО 26. Учет и отчетность по пенсионным планам
4. Доходы	МСФО 37. Резервы, условные обязательства и условные активы
	МСФО 10. События после окончания отчетного периода
	МСФО 11. Договоры на строительство
	МСФО 18. Выручка
5. Расходы	МСФО 33. Прибыль на акцию
	МСФО 19. Вознаграждения работникам
	МСФО 23. Затраты по займам

2. Международные стандарты финансовой отчетности и их краткая характеристика

1 ГРУППА. РАСКРЫТИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО 1. Представление финансовой отчетности. Целью стандарта является, создание основы обеспечения процесса, составления финансовой отчетности. Даются рекомендации по ее составу и структуре, а также минимальные требования к содержанию. Согласно МСФО 1 финансовая отчетность должна содержать информацию по следующим элементам: активам, обязательствам, капиталу, доходам, расходам. Приведены общие требования выбора и применения учетной политики с точки зрения соответствия требованиям МСФО.

МСФО 7. Отчеты о движении денежных средств. Цель стандарта – представление отчета о движении денежных средств, в котором денежные потоки классифицируются по трем видам деятельности: инвестиционной; операционной; финансовой. Приведены определения денежных средств и их эквивалентов, а также описаны методы составления отчета: **прямой и косвенный**. Обоснованы преимущества применения названных методов по сравнению с анализом счетов денежных средств. Структурирование отчета и выделение трех видов деятельности необходимо для повышения полезности информации о движении денежных средств для пользователя.

МСФО 8. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки. Цель стандарта – провести классификацию, установить требования к раскрытию в отчете о прибылях и убытках; результатов чрезвычайных обстоятельств; некоторых статей от обычной деятельности, которые являются значимыми для объяснения результатов деятельности компании; изменений в бухгалтерских оценках, учетной политики; исправлений фундаментальных ошибок, в результате которых финансовые отчеты не могут быть достоверными на момент их выпуска.

МСФО 14 Сегментная отчетность. Цель стандарта – установить принципы представления в отчетах финансовой информации по сегментам (информации относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районах, в которых она работает), с тем, чтобы помочь пользователям финансовых отчетов:

- понять показатели работы компании в прошлых периодах;
- оценить риски и прибыли компании;

- принимать более обоснованные решения относительно компании в целом.

МСФО 21. Влияние изменений обменных курсов валют. Компания может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами: иметь операции в иностранной валюте или зарубежные производства. Для включения названных операций в финансовую отчетность компании они должны быть пересчитаны в валюту отчетности компании. Главный вопрос состоит в том, какой курс пересчета использовать и как признавать в финансовой отчетности результаты пересчета.

МСФО 24. Раскрытие информации о связанных сторонах. Связанными стороны являются в том случае, если одна из них может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и оперативных решений. Ввиду того, что по многим вопросам финансово-хозяйственной деятельности между связанными сторонами существуют «особые» условия, информация о связанных сторонах необходима пользователю для адекватной оценки принимаемых управленческих решений.

МСФО 27. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность. Стандарт применяется для составления и представления сводной финансовой отчетности 1-й группы компаний, находящихся под контролем материнской компании. Несмотря на ведущуюся в специальной литературе дискуссию о различиях между терминами «консолидированная» и «сводная» финансовая отчетность, в МСФО 27 эти понятия следует рассматривать как синонимы.

МСФО 29. Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике. Установлены характеристики экономической обстановки, указывающие на наличие гиперинфляции, а также принципы пересчета статей финансовой отчетности, составленных на основе фактической (исторической) и восстановительной (текущей) стоимости.

МСФО 31. Участие в совместном предпринимательстве. Стандарт применяется для учета долей участия в совместных компаниях и составления финансовой отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной компании. Под совместной компанией понимается договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней. В качестве основного метода учета применяется пропорциональное сведение, когда доля какой-либо компании в совместно контролируемой компании

комбинируется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности самой компании либо показывается отдельными строками.

МСФО 34. Промежуточная финансовая отчетность.

Промежуточной является финансовая отчетность, составленная за период, меньший полного финансового года. Цель стандарта состоит в определении минимального содержания промежуточной финансовой отчетности и установлении принципов для признания и оценки в финансовой отчетности за промежуточный период. Своевременная и надежная промежуточная отчетность повышает способность инвесторов, кредиторов и других лиц выяснить возможности создания компанией прибыли и потоков денежных средств, оценить ее финансовое состояние и ликвидность.

МСФО 36. Обесценение активов. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия информации об обесцениваемых активах. В случаях, когда балансовая стоимость активов превышает их возмещаемую стоимость, стандарт требует признания убытка от обесценения. Указанный убыток должен компенсироваться, если в дальнейшем произошло увеличение стоимости возмещения активов.

2 ГРУППА. АКТИВЫ

МСФО 2. Запасы. Цель стандарта – определить порядок учета материально-производственных запасов. Установлены критерии признания и оценки запасов и порядок их списания на себестоимость товаров, продукции, работ, услуг.

МСФО 16. Основные средства. Цель стандарта – установить правила учета основных средств. Установлены критерии признания и оценки основных средств в финансовой отчетности, определены варианты расчета сумм амортизационных отчислений. Рассмотрены особенности учета некоторых видов объектов основных средств и операций с ними.

МСФО 17 Аренда. Цель стандарта – дать определение различным видам аренды и описать методику учета каждого из них. Определены отличия операционной, финансовой и неаннулируемой аренды, описаны подходы к учету и отражению аренды в финансовой отчетности.

МСФО 28. Инвестиции в ассоциированные организации. Ассоциированной является компания, на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, но которая не является ни дочерней компанией, ни совместной деятельностью инвестора (см. МСФО 31).

Перечислены способы существенного влияния, а также описаны правила применения методов учета инвестиций: долевого участия и по себестоимости.

МСФО 32. Финансовые инструменты: представление информации.

Цель стандарта – облегчить пользователям финансовой отчетности понимание важности раскрытия информации о финансовых инструментах с точки зрения эффективности деятельности, движения денежных средств и финансового положения компании.

МСФО 38. Нематериальные активы. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия в отчетности информации о нематериальных активах. Нематериальные активы первоначально оцениваются по себестоимости. Последующая оценка предполагает определение их справедливой стоимости (основной подход). Последующие затраты на нематериальные активы признаются расходами периода, но в исключительных случаях при выполнении определенных условий могут капитализироваться.

МСФО 39. Финансовые инструменты: признание и оценка. В соответствии со стандартом все финансовые активы и обязательства (инструменты) должны признаваться в балансе. Первоначально их следует оценивать по фактическим затратам (по справедливой стоимости возмещения, уплаченного или полученного при приобретении финансового актива или возникновении обязательства). После первоначального признания большинство финансовых активов должны оцениваться по справедливой стоимости. Большинство финансовых обязательств следует оценивать по первоначальной стоимости за вычетом выплат основной суммы долга и амортизации.

МСФО 40. Инвестиционное имущество. Устанавливает порядок учета инвестиционной собственности (имущества, находящегося в распоряжении владельца или арендатора для получения ренты или выгод в связи с повышением стоимости капитала) и соответствующие требования к раскрытию информации.

МСФО 41. Сельское хозяйство. Устанавливает порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности в части, не рассматриваемой в других МСФО.

3 ГРУППА. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

МСФО 12. Налоги на прибыль. В стандарте вводится понятие отложенных налоговых обязательств, под которыми понимаются суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами. Обосновывается необходимость включения в финансовую отчетность информации о будущих налоговых обязательствах, обусловленная действием принципа осмотрительности, излагаются основные правила признания, и оценки отложенных налоговых обязательств приведены примеры.

МСФО 20. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи. Стандарт применяется при учете и раскрытии информации о правительственных субсидиях и других формах правительственной помощи. Согласно МСФО 20 правительственные субсидии должны признаваться в качестве доходов тех периодов, когда производятся соответствующие расходы, для покрытия которых и выделяются субсидии.

МСФО 26. Учет и отчетность по пенсионным планам. Стандарт применяется в организациях, осуществляющих функцию социальной защиты своих работников по окончании их трудовой деятельности путем заключения с ними соответствующих соглашений. Приведены определения основных видов пенсионных планов, охарактеризованы их отличия, сформулированы требования к составу отчетности по пенсионным планам.

МСФО 37. Резервы, условные обязательства и условные активы. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия информации в отношении резервов условных обязательств и активов. Резервами являются обязательства с неопределенным временем и суммой. Условное обязательство возникает из прошлых событий, и его наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более событий в будущем. Аналогично определяется и условный актив.

4 ГРУППА. ДОХОДЫ

МСФО 10. События после окончания отчетного периода. Приведены определения условных событий и событий после отчетной даты, правила их оценки и отражения информации в финансовой отчетности и комментариях к ней.

МСФО 11. Договоры на строительство. Цель стандарта – установить порядок бухгалтерского учета доходов и расходов, связанных с договорами

подряда, которые могут относиться к разным отчетным периодам и должны таким образом распределяться. Договором подряда согласно МСФО признается контракт, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны по конструкции, технологии функциям или конечному назначению.

МСФО 18. Выручка. Дается определение выручки, определяется порядок ее оценки по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения. Определены критерии признания выручки от продажи товаров, предоставления услуг, поступления процентов, дивидендов, лицензионных платежей.

МСФО 33. Прибыль на акцию. Цель стандарта – установить принципы расчета прибыли на акцию и представления соответствующей информации, используемой для сопоставления результатов деятельности разных компаний в одном и том же периоде, а также результатов деятельности одной и той же компании в нескольких отчетных периодах.

5 ГРУППА. РАСХОДЫ

МСФО 19. Вознаграждения работникам. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам, квалифицируя их по следующим пяти категориям:

- краткосрочные вознаграждения (заработная плата, ежегодно оплачиваемый отпуск, пособие по болезни и т.д.);
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности);
- долгосрочные вознаграждения (оплачиваемый творческий отпуск, юбилей, участие в прибыли и т.д.),
- выходные пособия;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами.

МСФО 23. Затраты по займам. К затратам по займам относятся процентные и другие расходы, понесенные компанией в связи с получением заемных средств. Как правило, затраты по займам признаются в качестве расходов периода в тот момент времени, когда они были понесены. Однако затраты, связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, могут капитализироваться. Квалифицируемым является актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи требует значительного времени.

3. Принципы финансовой отчетности по МСФО и ПБУ

Комитет по МСФО руководствуется при составлении международных стандартов бухгалтерского учета общими принципами их подготовки и составления, в которых отмечены цели, к которым стремится Комитет при разработке и утверждении МСФО. В состав международных стандартов входят: глава «Принципы», раскрывающая общие подходы к содержанию МСФО; «Стандарты».

Принципы определяют концептуальные основы формирования отчетности, которые не заменяют нормативных актов, а устанавливают лишь общие требования и подходы к формированию информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности. В ряде случаев возможны даже противоречия между нормативными актами и концептуальными основами, и тогда нормативные акты превалируют над принципами концепции. В то же время законодательные и нормативные акты по ведению бухгалтерского учета составляются на основе принятой Правительством Концепции ведения бухгалтерского учета, поэтому случаи противоречия на практике должны быть исключением из правила.

Концептуальные основы формирования бухгалтерской отчетности практически существуют во всех странах. В США – Положения о концепциях финансового учета, в Великобритании – Положения о принципах, в России – Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. В МСФО концептуальные основы сформулированы в главе «Принципы», которая предшествует изложению самих международных стандартов. В Российской Федерации ряд принципов регламентирован также в некоторых законодательных и нормативных актах.

Принципы составления финансовой отчетности, в соответствии с МСФО, подразделяются на 5 группы:

1. Цель финансовой отчетности;
2. основополагающие допущения;
3. Качественные характеристики финансовой отчетности;
4. Определения, критерии признания и виды оценки элементов финансовой отчетности.
5. Концепция капитала и поддержания капитала.

Цель финансовой отчетности заключается в достоверности представленной информации о финансовом положении, результатах деятельности компании, а также об изменениях в ее финансовом положении, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений.

Основополагающие допущения состоят из двух базовых принципов:

1) по методу начисления, согласно которому результаты хозяйственных операций и прочих событий признаются в бухгалтерском учете по мере их совершения, а не тогда когда получены или выплачены денежные средства и включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым относятся. Метод начисления позволяет сблизить во времени момент сопоставления затрат и доходов, более точно измерить результаты коммерческих и финансовых операций. С методом начисления тесно связан принцип соответствия доходов и расходов, согласно которому **доходы** должны относиться к тому периоду, в котором продукция была продана, услуги оказаны и т.п., **а расходы** – к тому периоду, когда они понесены для получения этих доходов.

2) непрерывности деятельности предприятия. Согласно этому допущению предполагается, что предприятие имеет намерение работать в обозримом будущем и не будет необходимости его ликвидации или существенного сокращения его деятельности. Если такое намерение отсутствует или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться по другим правилам. Все стандарты финансовой отчетности исходят из данного предположения.

Международные стандарты бухгалтерского учета требуют соблюдения **следующих принципов:**

- **достоверности**, то есть экономическая информация должна достоверно и адекватно отражаться в бухгалтерском учете;
- **номинальной оценки**, предполагающей, что все операции учитываются в бухгалтерском учете в денежной оценке «по номиналу» соответствующих валют с пересчетом при необходимости по официально сложившемуся курсу;
- **осторожности** – в бухгалтерском учете с большой осторожностью подходят к прогнозам, поскольку учитываются реальные, достоверные затраты;
- **полноты в учете или не компенсации**, поскольку происходящие операции должны отражаться полно во всей совокупности данных без какой-либо компенсации;
- **разграничения отчетных периодов** – затраты и доходы строго разграничиваются по периодам, к которым они относятся;
- **постоянства бухгалтерских методов** – применяемые методы в учете должны быть постоянными и не меняться произвольно;

- **непрерывности**, то есть учет ориентирован на то, что предприятие будет функционировать непрерывно или достаточно продолжительный период времени;
- **двойной записи**, заключающейся в применении в бухгалтерском учете системы двойной записи одновременно по дебету и кредиту корреспондирующих счетов;
- **ответственности** – каждый исполнитель в бухгалтерском учете ведет свой участок работ, за который несет полную ответственность;
- **контроля** – информация должна использоваться корректно, чтобы всегда была полная возможность ее объективной интерпретации, анализа, сравнения и в конечном счете – контроля;
- **надежности** – учетная информация должна быть надежной, чтобы пользователь на ее основании мог делать ясные и полные выводы;
- **взаимозависимости** – учет должен строиться исходя из того, что все операции в учете взаимосвязаны между собой, поэтому вся информация должна быть правильно сбалансирована;
- **уместности** – данные учета должны быть простыми и понятными при любой перегруппировке информации и ее интерпретации. В конечном счете, в учете делается лишь то, что уместно.

Общие требования к качеству бухгалтерской информации

Для того чтобы бухгалтерскую информацию можно было использовать не только на внутреннем российском рынке, но и на международной уровне, она должна отвечать следующим основным требованиям: понятности, уместности, достоверности и сопоставимости.

Понятность. Информация должна быть понятной пользователям и содержать сведения о хозяйственной деятельности предприятия, его экономическом состоянии и принятой системе бухгалтерского учета.

Информация по сложным, но важным вопросам не должна исключаться на основании того, что она может оказаться слишком трудной для восприятия и понимания некоторыми пользователями.

Уместность. Информация считается уместной, если оказывает помощь пользователям в оценке прошлых, настоящих и будущих событий, подтверждает и вносит коррективы в предыдущие оценки, влияет на принятие экономических решений.

Информация о финансовом положении предприятия часто используется в качестве основы для прогнозирования будущих результатов. Поэтому необычные и отклоняющиеся от нормы, а также редко встречающиеся статьи доходов и расходов целесообразно отражать отдельно.

Достоверность. Чтобы быть пригодной, информация должна быть достоверной, в ней не должно быть материальных ошибок, способных повлиять на экономические решения пользователей.

Сопоставимость. Пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность предприятия через определенные промежутки времени, чтобы оценить тенденцию его экономического положения и развития. Поэтому следует строго придерживаться выбранной учетной политики

Однако оставлять неизменной учетную политику не следует, если возможны более уместные и достоверные подходы и решения. При этом совершенно необходимо сообщать пользователям о причинах и целях проводимых изменений.

Принципы представления статической бухгалтерской отчетности

В международной практике принято подразделять финансово-экономическую отчетность в двух аспектах – как статическую и динамическую.

Под **статической отчетностью** понимают бухгалтерский баланс (или отчет о финансовом положении предприятия), характеризующий финансово-экономическое состояние предприятия на определенный момент времени.

Под **динамической отчетностью** понимают отчет о прибылях и убытках, отражающий результаты проведения совокупности хозяйственных операций за определенный период времени.

Бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении предприятия) формируется исходя из следующих основных принципов

Принцип хозяйствующей единицы гласит: имущество хозяйствующего субъекта (юридического лица) должно быть обособлено от его учредителей, хозяйствующей единицей является, любая организация, имеющая самостоятельный бухгалтерский баланс. При этом предприятие может быть частью другой более крупной организации. Бухгалтерская отчетность для такой более крупной организации (предприятия более высокого уровня) составляется путем консолидирования (объединения и стыковки) финансовых информационных данных о предприятиях более низкого уровня.

Принцип действующего предприятия гласит, хозяйствующий субъект предполагается функционирующим в течение неопределенно большого промежутка времени. Поэтому нет необходимости производить переоценку активов предприятия. Материальные ресурсы, использованные

при изготовлении продукции, производстве работ и оказании услуг, реализуются в их составе по продажным ценам. Основные средства вследствие отсутствия необходимости их продажи переоцениваются лишь в исключительных случаях, а именно, в условиях инфляции или при закрытии предприятия.

Принцип денежного измерения гласит – вся бухгалтерская информация, в конечном счете, должна быть представлена в денежном выражении. Это позволяет сопоставлять, складывать и вычитать неоднородные факторы хозяйственной деятельности предприятия. Однако денежное выражение ряда элементов экономического состояния фирмы не может быть осуществлено. Это накладывает определенные ограничения на такие важные факторы бизнеса, как время, политика и др. Кроме того, покупательная сила денег подвержена изменениям.

Принцип учета по стоимости гласит, в бухгалтерском учете активы регистрируются по первоначальной стоимости и затем, как правило, не переоцениваются.

Этот принцип вовсе не означает, что в бухгалтерском учете все без исключения активы отражаются по первоначальной покупной стоимости. Например, основные средства представлены по остаточной стоимости, которая регулярно изменяется за счет накапливаемой амортизации.

Принцип двойной записи гласит: в бухгалтерском балансе экономические ресурсы предприятия отражаются в соответствующем разделе, называемом «активом» баланса. В другом разделе баланса, называемом «пассивом» баланса, отражаются требования различных лиц по отношению к данному предприятию. При этом пассивы подразделяются на два вида: требования кредиторов (любых лиц кроме учредителей предприятия) и требования учредителей, являющихся владельцами капитала предприятия. Так как все активы могут быть востребованы либо кредиторами, либо владельцами капитала, сумма всех активов должна быть равна сумме пассивов. Данное обстоятельство предопределяет следующее основное уравнение бухгалтерского учета:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал.}$$

Кроме того, данный принцип означает, что все хозяйственные операции записываются по дебету одного и по кредиту другого счета.

Представленное уравнение бухгалтерского баланса в международной практике трактуется с двух точек зрения:

- как равенство сумм хозяйственных средств и их источников;
- как соответствие сумм ресурсов предприятия и требований кредиторов или учредителей по отношению к этим ресурсам.

Первая точка зрения трактуется таким образом, что каждый рубль, вложенный в активы предприятия, предоставляется либо кредиторами, либо учредителями предприятия, и каждый полученный рубль вкладывается в определенный актив.

Согласно второй точке зрения активы предприятия – это его экономические ресурсы на дату составления баланса, а обязательства и капитал – это требования кредиторов предприятия или учредителей. Данная точка зрения имеет прямой смысл при ликвидации организации в связи с ее банкротством.

Принципы представления динамической бухгалтерской отчетности

Динамическая бухгалтерская отчетность включает в себя отчет о прибылях и убытках за определенный период времени. Он состоит из двух частей. Первая часть отражает приток (увеличение) активов и относится к категории доходов. Вторая часть отражает отток (уменьшение) активов, которые были использованы для получения доходов, и относится к категории расходов. Прибыль – это сумма, на которую доходы превышают расходы.

Динамическая бухгалтерская отчетность составляется на основе следующих принципов:

Принцип учетного периода (принцип периодичности) гласит: руководству предприятия и его учредителям, а также различным контролирующим и заинтересованным органам необходима периодическая информация о состоянии дел. Показатель прибыли (или чистой прибыли), полученной за учетный период, является основополагающим критерием для оценки работы организации за данный период.

Принцип консерватизма гласит: для предприятия, которое предположительно будет существовать неопределенно долго в будущем, не существует достаточной определенности в том, какая информация относится к прошлым или будущим отчетным периодам. Неопределенной является и оценка степени прибыльности предприятия. Поэтому признание факта получения прибыли должно осуществляться с известной долей осторожности. В отношении факта получения убытков, такая осторожность может не соблюдаться. Таким образом, принцип консерватизма содержит в себе два следующих аспекта:

- доход признается только тогда, когда на это есть обоснованная уверенность;
- расход признается сразу же, как только возникает обоснованная возможность.

Этот принцип базируется на том, что последствия, связанные с убытками и банкротством, значительно более серьезны, нежели последствия получения прибыли. Следовательно, оценивать и отражать прибыль и убытки следует по разным правилам.

Принцип начислений гласит: при определении величины прибыли объем реализованной продукции должен сопоставляться с ее себестоимостью, независимо от того, когда произошла оплата. Данный принцип предполагает хорошую кредиторскую репутацию покупателя, которая дает обоснованную уверенность в получении в будущем суммы платежа. Однако поскольку практический опыт свидетельствует о том, что не все клиенты оплачивают свои счета, то при определении величины прибыли за учетный период сумму продаж целесообразно уменьшить на величину возможных непоступлений.

Принцип увязки доходов с расходами гласит: для определения прибыли методом начислений необходимо, чтобы из всех производственных затрат были выделены только те, которые относятся к деятельности текущего периода и не относятся к доходам будущих периодов. В соответствии с этим принципом целесообразно все затраты классифицировать либо как расходы, либо как активы. И подразумевать под расходами затраты текущего периода, а под активами – затраты будущих периодов.

Принцип последовательности гласит: выбранная учетная политика предприятия должна последовательно применяться из года в год, если не появятся достаточно веские причины для ее изменения. Изменения в учетной политике затрудняют анализ финансовой отчетности предприятия разных периодов.

Принцип взаимосвязи бухгалтерского и налогового учетов гласит: налоговое законодательство предъявляет дополнительные требования к ведению бухгалтерского учета. Это приводит к необходимости корректировок прибыли для целей налогообложения по величине и по времени ее получения.

Сравнение принципов ведения бухгалтерского учета, заложенных в международных стандартах, с принципами, используемыми в российской практике, показывает, что они во многом совпадают. Однако есть и определенные отличия. При переходе на международные стандарты целесообразно, во-первых, обогатить их достижениями отечественной бухгалтерской теории и практики, а, во-вторых, максимально полно учесть все особенности реальной экономической жизни в России.

4. Элементы, характеризующие финансовое положение предприятия

Показатели, характеризующие финансовое состояние компании

Два главных показателя, характеризующие финансовое состояние компании:

1) **Прибыльность (рентабельность)** – способность зарабатывать прибыль, достаточную для привлечения и удержания уставного или инвестиционного капитала;

2) **Ликвидность** – наличие достаточных платежных средств для оплаты в установленные сроки всех обязательств компании.

В зарубежной учетной практике и научных исследованиях информации о финансовом положении предприятия в отчетности уделяется много внимания.

В зарубежной учетной практике и научных исследованиях информации о финансовом положении предприятия в отчетности уделяется много внимания.

По международным стандартам финансовой отчетности к элементам, характеризующим финансовое положение, **относятся**:

1. активы,
2. обязательства,
3. капитал.

Информация об активах, обязательствах и капитале отражается в бухгалтерском балансе.

Активами являются ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых ожидается приток экономической выгоды в будущем.

Активы функционируют в следующих формах:

- Используются как орудия труда и предметы труда;
- Обмениваются на активы другого предприятия;
- Используются для погашения обязательств;
- Передаются другому предприятию во временное пользование.

Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, может реализоваться разными путями. Например, актив может быть использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых предприятием; обменен на другие активы; использован для погашения обязательства; распределен среди собственников предприятия. В конечном итоге будущая экономическая выгода заключается в потенциальном поступлении денежных средств или их эквивалентов. Сами денежные средства и их эквиваленты также являются активами.

Многие активы, например основные средства, имеют физическую форму, но она не является определяющей для существования актива. Так, патенты и авторские права являются активами, если от них можно уверенно ожидать приток экономической выгоды в будущем.

В МСФО подчеркивается, что такие активы, как дебиторская задолженность и имущество связаны с юридическими правами, включая право собственности, однако последнее не является первостепенным при признании актива в отчетности.

Обязательства представляют собой текущую задолженность компании, возникающую из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Урегулирование обязательств может осуществляться несколькими способами;

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другими;
- переводом обязательства в капитал;
- отказом кредитора от своих прав или утратой их по разным причинам.

Иногда обязательства могут быть измерены в большей степени приближенно. Некоторые предприятия в пределах сумм таких обязательств формируют резервы, например, на обеспечение выплат по существующим гарантийным обязательствам, на покрытие пенсионных выплат.

Важнейшей характеристикой обязательства является то, что компания имеет текущую задолженность. Обязательства могут быть юридически обязательными, как, положим, суммы, выплачиваемые за товары и полученные услуги, или возникать из деловой практики, примером чему может служить гарантийное обслуживание после истечения гарантийного срока эксплуатации.

Капитал определяется как часть активов компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств; иначе говоря, капитал характеризует величину чистых активов компании.

Капитал функционирует в следующих формах:

- акционерный капитал;
- частный единоличный или партнерский капитал;
- резервы (эмиссионный доход, резервы переоценки долгосрочных активов, финансовых рисков, покрытия убытков);

- нераспределенная прибыль.

Экономическая сущность капитала может раскрываться двояко: с помощью финансовой и физической концепций.

Согласно финансовой концепции капитал рассматривается как денежная величина чистых активов предприятия и адекватен инвестированным денежным средствам собственников или инвесторов.

В соответствии с физической концепцией сущность капитала состоит в операционной способности или производственной мощности предприятия; чистые активы характеризуются физической производительностью, например, выпуском определенного количества единиц продукции в день.

Выбор соответствующей концепции капитала определяется информационными потребностями пользователей финансовой отчетности. Концепция поддержания капитала определяет условия сохранения капитала и дает ориентир для признания и измерения прибыли. Капитал сохраняется – поддерживается – в том случае, если совпадают его величины в конце и начале отчетного периода. Сумма превышения величины капитала в конце отчетного периода по сравнению с началом считается прибылью. В зависимости от выбранной концепции капитала различаются финансовая и физическая концепции поддержания капитала.

Согласно финансовой концепции поддержания капитала капитал сохраняется в том случае, когда совпадают денежные оценки величины чистых активов в конце и начале отчетного периода. При этом не учитываются вклады, внесенные владельцами предприятия, и выплаченные им дивиденды. Прибыль считается полученной, если денежная сумма чистых активов в конце периода после вычета вкладов владельцев и выплаченных им дивидендов в течение периода превышает денежную сумму чистых активов в начале периода.

В соответствии с физической концепцией поддержания капитала капитал сохраняется, если в конце и начале отчетного периода предприятие имеет одинаковую производственную мощность или операционную способность. Прибыль считается полученной, если физическая производительность (операционная способность) или ресурсы, необходимые для достижения этой способности, в конце периода после вычета сумм, внесенных или выплаченных владельцам в течение периода, превышают физическую производительность в начале.

Характеристика элементов финансовой отчетности по международным стандартам позволяет определить элементы финансового положения предприятия в зависимости от возможного притока или оттока экономических выгод. Однако, получение или утрата экономических выгод в

конкретных ситуациях может быть неочевидной. Даже в развитых странах наблюдается неопределенность внешних и внутренних условий работы предприятия, а в развивающихся странах она еще выше. Поэтому каждый раз при отнесении объектов учета к тому или иному элементу требуется осуществлять проверку их соответствия некоторому общему критерию.

Критерии признания элементов финансовой отчетности состоит из двух следующих условий:

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

Например, дебиторская задолженность признается в качестве актива, а **кредиторская задолженность** – в качестве обязательства, если существует вероятность их погашения и нет доказательств обратного. Затраты на разработки признаются в качестве актива, если можно продемонстрировать техническую возможность завершения разработок и продажи (или использования) их результатов, а также надежно оценить относящиеся к ним затраты.

Признание состоит в отражении учетного объекта в виде денежной суммы и включении этой суммы в баланс или отчет о финансовых результатах. Если критерии признания не выполняются, объект не признается в качестве конкретного элемента отчетности. Непризнание таких объектов не компенсируется ни примечаниями, ни пояснительными материалами.

Объект, обладающий важнейшими характеристиками элемента, но не соответствующий условиям признания, тем не менее, может указываться в примечаниях, пояснительных материалах или в дополнительных таблицах. Делается это, если информация об объекте считается уместной для оценки финансового положения, результатов деятельности и изменений финансового положения компании пользователями финансовой отчетности.

Перечислив и подробно прокомментировав каждый критерий признания элементов финансовой отчетности, МСФО уточняют его сущность для активов, обязательств и капитала.

Сущность признания активов, обязательств и капитала по МСФО. Актив признается в балансе, если существует вероятность притока будущих экономических выгод и актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена. Актив не признается в балансе, если имели место затраты, исключаяющие вероятность притока экономических выгод за

пределами текущего отчетного периода; эти затраты признаются как расходы в отчете о финансовых результатах.

Обязательство признается в бухгалтерском балансе, если существует вероятность того, что в результате погашения текущего обязательства образуется отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, а величина этого погашения может быть надежно определена.

Признание капитала отражено в концепциях самого капитала и его поддержания. Капитал поддерживается в том случае, если совпадают его величины в конце и начале отчетного периода. Прибыль считается полученной, если сумма капитала в конце отчетного периода превышает его величину в начале периода.

По МСФО оценка – это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о финансовых результатах.

Наиболее распространенными методами оценки являются следующие:

- **фактическая стоимость приобретения** – активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения, а обязательства – по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство;

- **восстановительная стоимость** – активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время, обязательства – по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент;

- **возможная цена продажи (погашения)** – активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях; обязательства отражаются по стоимости их погашения, т.е. по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел;

- **дисконтированная стоимость** – активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел; обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как

предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Наиболее распространенной оценкой элементов отчетности в практике зарубежных компаний является фактическая стоимость. Однако чаще всего она используется в комбинации с другими методами. Например, запасы оцениваются по наименьшей из себестоимости и возможной чистой цены продаж, долгосрочные обязательства по оплате труда – по дисконтированной стоимости

Наиболее актуальной проблемой оценки элементов отчетности в международной практике в настоящее время является переход к их оценке по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость – это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами. Наилучшим показателем справедливой стоимости является рыночная цена при наличии так называемого «активного рынка», на котором сделки совершаются достаточно часто, а участвующие в них стороны не зависят друг от друга.

Перечень возможных методов оценки элементов финансовой отчетности в отечественной Концепции совпадает с приведенным выше перечнем МСФО. Однако в Концепции раскрывается лишь сущность различных методов оценки активов, в то время как в МСФО трактуются различные методы оценки, как активов, так и обязательств. Сущность дисконтированной стоимости в Концепции вообще не раскрывается.

5. Элементы, характеризующие финансовые результаты предприятия

Элементами, отражающими финансовые результаты предприятия, являются доходы и расходы. Концепции экономических категорий «доходы» и «расходы» компании формулируются в главе «Принципы» международных стандартов.

Доход представляет собой приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

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

Согласно международной практике доходы делятся на два класса:

1. доходы от обычной деятельности;
2. прочие доходы.

Доход от обычной деятельности носит название «выручка» и образуется в процессе регулярной деятельности предприятия в различных видах; в виде доходов от продажи продуктов труда; в суммах полученных вознаграждений, процентов, дивидендов; в виде арендной платы и т.д.

Прочие доходы представляют собой нерегулярные, случайные доходы, которые могут иметь место или отсутствовать в деятельности предприятия. К ним относятся, например, доходы от продажи основных средств, запасов, положительные курсовые разницы, полученные штрафы и неустойки. МСФО отмечает условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности предприятия и единый характер различных статей доходов по экономической природе, так как все они представляют собой увеличение экономических выгод.

Согласно международным стандартам расходы в свою очередь делятся на две группы:

1. расходы от обычной деятельности;
2. убытки, которые могут возникать или отсутствовать в процессе деятельности предприятия.

Расходы по обычной деятельности включают в себя такие расходы, как себестоимость продаж, заработная плата, амортизация.

Убытки представляют собой потери, возникшие при реализации основных средств или других активов, в случае изменения курса обмена валюты, в результате стихийных бедствий.

Однако при разграничении статей расходов МСФО отмечается их единый характер по экономической природе, так как все они представляют собой уменьшение экономических выгод.

Международные стандарты определяют критерии включения доходов и расходов в финансовую отчетность. Факт включения доходов и расходов в финансовую отчетность называется «признанием дохода или расхода». Необходимость проверки критерия признания этих экономических категорий обусловлена неопределенностью увеличения или уменьшения соответственно экономических выгод в конкретной ситуации. Критерий признания дохода по МСФО заключается в том, что доход признается в отчете о финансовых результатах, если возникает увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно измерены.

Критерий признания расхода по МСФО состоит в том, что расход признается в отчете о прибылях и убытках, если возникает уменьшение в будущих экономических, выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены.

По МСФО 18 «Выручка» сумма выручки, возникающая от той или иной доходной операции, обычно определяется договором между поставщиком и покупателем или пользователем актива. Выручка оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или ожидаемого к получению, с учетом суммы любых торговых скидок или оптовых скидок, предоставляемых компанией.

Под справедливой стоимостью в МСФО 18 понимается сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами.

6. Концепции капитала и поддержания капитала

Концепции капитала

МСФО предлагает **2 базовые концепции капитала: Финансовый капитал и Натуральный капитал.**

При составлении финансовой отчетности большинство компаний исходят из концепции финансового капитала. **Финансовый капитал** (инвестированные средства или инвестированная покупательная способность) является синонимом чистых активов (или собственного капитала) компании.

ПРИМЕР – финансовый капитал

Натуральный капитал рассматривается как продуктивная способность, производственная мощность компании, которая определяется объемом выпуска продукции.

ПРИМЕР – натуральный капитал

При выборе приемлемой концепции капитала компания должна ориентироваться на потребности пользователей. Понятие финансового капитала применяется, если пользователи в основном обеспокоены поддержанием номинального инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала.

Если же пользователей в большей степени беспокоит воспроизводство деятельности компании, то следует руководствоваться концепцией натурального капитала.

Выбор концепции отражает цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли, несмотря на определенные трудности расчета отдельных показателей, обусловленные применением той или иной концепции.

Концепции поддержания капитала и определение прибыли

Поддержание финансового капитала. В соответствии с данным понятием прибыль имеет место только в том случае, когда финансовая (денежная) величина чистых активов на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода. (Без учета вкладов собственников или выплаты им в течение отчетного периода).

Поддержание натурального капитала. В соответствии с данным понятием прибыль считается полученной только в том случае, когда натуральная производительная способность компании (объем выпуска продукции) на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода.

Только прирост активов, превышающий суммы, необходимые для поддержания натурального капитала, может рассматриваться как прибыль или как доход на инвестированный капитал.

Прибыль представляет собой результат вычитания расхода (включая корректировки по поддержанию капитала) из дохода. Если расход превышает доход, то разница представляет собой чистый убыток.

Понятие концепции поддержания натурального капитала предусматривает принятие метода учета по текущей (восстановительной) стоимости.

ПРИМЕР – поддержание натурального капитала – запасы

В целях адекватного учета затрат по замене запасов последние необходимо оценивать по восстановительной, а не первоначальной стоимости.

Концепция поддержания финансово капитала не предполагает применение конкретной базы (метода) для оценки. В соответствии с данным понятием выбор базы определяется видом финансового капитала, поддержание которого стремится обеспечить компания.

Принципиальное различие между двумя концепциями поддержания капитала заключается во влиянии изменений цен на оценку активов и обязательств компании.

Компания обеспечила поддержание капитала, если значение ее капитала на конец периода равно аналогичному показателю на начало отчетного периода. Какой-либо прирост капитала является прибылью.

В соответствии с понятием поддержания финансового капитала, когда величина капитала определяется в номинальном денежном выражении, прибыль представляет собой увеличение номинальной суммы капитала в денежном выражении за отчетный период. Увеличение цен на имеющиеся на балансе активы в течение отчетного периода («доходы от владения») приведет, в соответствии с определением данного понятия, к образованию прибыли.

Такая прибыль может не признаваться вплоть до выбытия активов.

ПРИМЕР – доходы от владения

Вы владеете объектом недвижимости. По состоянию на отчетную дату стоимость данного объекта увеличилась. Вы можете не переоценивать объект собственности. По состоянию на отчетную дату у вас образовался «доход от владения».

Когда понятие поддержания финансового капитала определяется на основе постоянной покупательной способности, то прибыль представляет собой увеличение инвестируемой за отчетный период покупательной способности. При этом только то увеличение цен активов, которое превышает инфляцию, рассматривается как прибыль. Остальная часть увеличения отражается как корректировка поддержания капитала и как часть собственного капитала.

В соответствии с концепцией поддержания натурального капитала, когда капитал определяется исходя из производительной способности, прибыль представляет собой прирост такого капитала в течение отчетного периода.

Выбор метода оценки и концепции поддержания капитала будет определять учетную модель, используемую при составлении финансовой отчетности.

При выборе учетной модели аппарат управления компанией должен стремиться достичь равновесия уместности и надежности отчетных данных.

Уровень инфляции в стране = 10% в год. При этом нефть является вашим основным сырьем, затраты по приобретению которой увеличились на 25%.

Если инвестиции в вашу компанию приносят доход менее 25%, то производительная способность вашей компании падает. В целом, только доход, превышающий прирост затрат (с учетом инфляции), будет рассматриваться как прибыль.

Уровень инфляции в стране = 10% в год. Если инвестиции в вашу компанию приносят менее 10%, то покупательная способность инвесторов падает.

Если вы получаете доход, превышающий 10%, то инвесторы вычтут свою потерю покупательной способности из созданного вами дохода.

В итоге, только доход, превышающий уровень инфляции, может рассматриваться как прибыль.

РЕЗЮМЕ

В настоящее время Комитет по международным стандартам утвердил более 41 стандартов, определяющих правила отражения ресурсов, финансовых операций и хозяйственных фактов в бухгалтерском финансовом учете и финансовой отчетности. В главе «Принципы» МСФО, предваряющей указанные стандарты, изложены основополагающие положения в отношении подготовки финансовой отчетности.

Согласно положениям МСФО целью финансовой отчетности является предоставление информации о финансовом положении и финансовых результатах широкому кругу пользователей для принятия ими решений в отношении предприятия. Формируемая по правилам МСФО отчетная информация может использоваться внутри предприятия, но главная ее цель – обеспечение информацией внешних пользователей, которыми являются инвесторы, кредиторы, работники, поставщики, покупатели, правительство и общественность.

Полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности, для пользователей обеспечивается выполнением основополагающих допущений: непрерывности деятельности предприятия и учета по методу начисления, а также качественными характеристиками: понятностью, уместностью, существенностью, надежностью, сопоставимостью, правдивостью, преобладанием сущности над формой, нейтральностью, осмотрительностью, полнотой.

Элементами, характеризующими в финансовой отчетности положение предприятия, являются активы, обязательства и капитал. Согласно МСФО активы представляют собой ресурсы, от которых ожидаются экономические выгоды в будущем, погашение обязательств, напротив, вызывает отток ресурсов, содержащих экономическую выгоду, капитал характеризует чистые активы предприятия. Экономическая сущность капитала может раскрываться двояко: с помощью финансовой и физической концепций. Концепция поддержания капитала определяет условия сохранения капитала и дает ориентир для признания и измерения прибыли.

Элементами, характеризующими в финансовой отчетности результаты деятельности предприятия, являются доходы и расходы. Доход определяется как приращение экономических выгод, расход как их уменьшение. Доход обуславливает увеличение, а расход – уменьшение капитала, не связанное с вкладами собственников предприятия или выплатами им.

Критерием признания элементов в финансовой отчетности, согласно МСФО, является наличие вероятности получения или утраты экономических

выгод и возможность надежной оценки их стоимости. Наиболее распространенными оценками считаются фактическая стоимость приобретения, восстановительная стоимость, возможная цена продажи и дисконтированная стоимость.

Исследование концептуальных основ составления финансовой отчетности в МСФО и российском законодательстве по бухгалтерскому учету, проведенное в данной главе, позволяет сделать вывод об определенной доле сходства в общих подходах к формированию показателей финансовой отчетности в российских и международных стандартах. Вместе с тем уже в концептуальных основах имеются существенные отличия, которые неизбежно приведут к различию в показателях отчетности, составленной по российским стандартам и по МСФО. К ним относятся различная трактовка активов, обязательств и капитала, отсутствие в российском законодательстве критерия признания элементов отчетности, не выполняемые (хотя и провозглашенные) в российской практике многие требуемые по МСФО принципы формирования отчетности.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ:

1. В каком документе изложены принципы составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО?
2. Каковы основополагающие допущения при составлении финансовой отчетности, соответствующей МСФО?
3. В чем заключается сущность метода начисления?
4. Что понимается под принципом непрерывности деятельности организации?
5. Какими качественными характеристиками должна обладать Финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО?
6. Устанавливают ли МСФО числовой критерий существенности показателей отчетности?
7. В чем сущность принципа осмотрительности?
8. Какие требования выдвигает принцип преобладания сущности над формой?
9. Чем обеспечивается достоверность информации, содержащейся в отчетности?
10. Какими элементами характеризуется финансовое положение предприятия?
11. Какими элементами характеризуются финансовые результаты деятельности предприятия?
12. Что понимается под критерием признания элементов отчетности?
13. Что означает оценка элементов отчетности?

ТЕМА 3. УЧЕТ РЕСУРСОВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

План темы:

1. Учет основных средств (МСФО 16).
2. Учет нематериальных активов (МСФО 38).
3. Учет запасов (МСФО 2).

1. Учет основных средств

Порядок бухгалтерского учета основных средств по международным стандартам регламентируется стандартом 16 «Основные средства», ПКИ 14 «Основные средства – компенсация обесценения или утраты объектов», ПКИ 23 «Основные средства – затраты на генеральный техосмотр и капитальный ремонт».

Данный стандарт предусматривает условия принадлежности имущества к объектам основных средств, критерии их признания в бухгалтерской отчетности, состав первоначальной и последующей оценок, порядок исчисления срока полезного использования, методы амортизации, формирование информации бухгалтерской отчетности.

В ПКИ 14 определено, что полученная компенсация от третьих сторон за обесцененные (утраченные) основные средства включается в отчет о прибылях и убытках на дату признания сторонами.

ПКИ 23 допускает капитализацию затрат на генеральный техосмотр и капитальный ремонт, если они являются отдельным компонентом основных средств, и капитализировались ранее.

Цель стандарта. Целью стандарта (IAS 16) является определение порядка признания, оценки, учета и амортизации основных средств.

Сфера применения стандарта. Стандарт (IAS 16) применяется ко всем основным средствам, за исключением:

- объектов, которые относятся к правам пользования невозстановливаемыми природными ресурсами (например, нефть, газ и т.п.);
- биологических активов, используемых в сельскохозяйственной деятельности и учитываемых в соответствии с IAS 41 «Сельское хозяйство»;
- инвестиционной недвижимости, учитываемой в соответствии с IAS 40 «Инвестиционное имущество».

К основным средствам относятся материальные активы, используемые в течение более чем одного отчетного периода (года) в процессах

производства, продажи товаров и услуг, управленческой деятельности или для сдачи в аренду.

Как любой актив, объект основных средств должен приносить экономические выгоды в будущем. Если экономические выгоды не очевидны, то затраты, связанные с его приобретением, относятся на расходы текущего периода.

Критериями признания объекта основных средств в качестве актива являются следующие:

- с большой долей вероятности можно утверждать, что будут получены связанные с данным активом экономические выгоды;
- первоначальная стоимость принимаемого к бухгалтерскому учету актива может быть надежно оценена.

Принадлежность отдельных объектов к основным средствам в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» определяется на основании объективного профессионального суждения бухгалтера в зависимости от конкретных условий их использования и конкретных типов компаний. Несмотря на использование временного критерия в один год для отнесения объектов к основным средствам, упомянутый стандарт разрешает учитывать мелкие запасные части и мелкий инструмент не как основные средства, а как материально-производственные запасы. Крупные запасные части, резервное оборудование, а также запчасти и оборудование, предназначенные для обслуживания определенного объекта основных средств, должны учитываться как основные средства. Стандартом предусмотрена также возможность объединения отдельных незначительных активов, например, шаблонов, инструментов, штампов в один инвентарный объект. Агрегаты крупных объектов, имеющие разные сроки полезного использования, должны учитываться как самостоятельные активы. Например, самолет и его двигатели учитываются как отдельные объекты основных средств, если имеют различные сроки полезного использования.

МСФО 16 «Основные средства» рекомендует следующие классификационные группы основных средств: земля; здания; производственное оборудование; суда; самолеты; иные транспортные средства; мебель и прочие принадлежности; оборудование административных учреждений.

Объект основных средств, признанный в качестве актива, оценивается по фактическим затратам. Исходя из этого при приобретении объекта основных средств в первоначальную стоимость включаются: покупная цена; импортные пошлины; невозмещаемые налоги; затраты на доставку; затраты по приведению актива в рабочее состояние, например, затраты на подготовку

площадки и установку объекта, стоимость профессиональных услуг архитекторов и инженеров и т.п.

Первоначальная стоимость приобретенных и созданных основных средств

Первоначально, на момент признания, объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость – это фактические затраты на приобретение или сооружение объекта основных средств. Первоначальная стоимость может быть уменьшена на сумму субсидий, получаемых от правительства для приобретения основных средств в соответствии с IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». Основные средства могут быть приобретены в обмен на другие неденежные активы с доплатой денежными активами или без доплаты. В этом случае приобретенный объект основных средств оценивается по справедливой стоимости. Исключение составляет обмен активами, не имеющими достоверной справедливой стоимости, или операция обмена, не являющаяся коммерческой. В этом случае стоимость основного средства оценивается по балансовой стоимости переданного объекта.

Оценка основных средств на момент признания (первоначальная стоимость)

Затраты включаемые	Затраты невключаемые
Все затраты, необходимые для приобретения, установки, создания и доведения объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, в том числе: - покупная цена, невозмещаемые налоги; - первоначальная оценка затрат на демонтаж и ликвидацию в конце срока службы; - затраты на доставку и установку; - сырье, материалы, заработная плата в пределах норм; - капитализированные затраты по займам (IAS 23); - услуги профессиональных организаций; - прочие аналогичные затраты	Все затраты, напрямую не связанные с приобретением, установкой, созданием и доведением объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, в том числе: - административные и другие накладные расходы; - затраты на открытие новых производственных объектов; - сверхнормативные потери сырья, материалов, труда; - затраты на ведение бизнеса на новом месте и с новыми клиентами; - затраты на внедрение и продвижение нового продукта; - торговые скидки; - прочие аналогичные затраты

В первоначальную стоимость не входят административные и другие общие накладные расходы, если они не относятся непосредственно к приобретению объекта или его доведению до рабочего состояния.

Любые торговые скидки вычитаются из первоначальной стоимости. В случае приобретения основных средств в кредит в первоначальную стоимость могут включаться проценты по кредиту на основании стандарта 23 «Затраты по займам».

Последующие затраты, связанные с эксплуатацией основных средств

После того как объект основных средств принят в эксплуатацию, в процессе эксплуатации могут быть понесены затраты, влияющие на балансовую стоимость объекта. В целом последующие затраты, связанные с эксплуатацией основных средств, можно разделить на затраты, которые:

- капитализируются, т.е. увеличивают балансовую стоимость основных средств;
- списываются на расходы периода;
- представляют расходы на замену отдельных частей объектов основных средств и проведение крупных технологических проверок на предмет выявления неисправностей, которые учитываются в особом порядке.

В процессе эксплуатации некоторых объектов основных средств, например воздушных или водных судов, необходимы регулярные крупные технологические проверки. В процессе проведения технологических проверок возможно выявление неисправностей. Устранение неисправностей может потребовать замены отдельных частей объекта основных средств. Затраты на проведение крупных технологических проверок включаются в стоимость объекта основных средств, а затраты на предыдущую аналогичную проверку - вычитаются. При замене отдельных частей объектов основных средств затраты на замену включаются в стоимость объекта основных средств, а предшествующая замена рассматривается как выбытие.

Последующие затраты, связанные с эксплуатацией основных средств

Капитализируются	Включаются в расходы периода
Все расходы, увеличивающие будущие экономические выгоды от эксплуатации, в том числе: - расходы на модернизацию, увеличивающие срок полезного использования объекта; - расходы на модернизацию, повышающие производительность объекта; - расходы на усовершенствование деталей, обеспечивающие повышение качества выпускаемой продукции; - расходы на совершенствование производственного процесса, обеспечивающие сокращение себестоимости продукции; - прочие аналогичные расходы по модернизации	Все расходы, связанные с поддержанием объекта в рабочем состоянии и не влияющие на увеличение будущих экономических выгод от эксплуатации, в том числе: - расходы на профилактические осмотры; - расходы на текущий ремонт; - расходы на приобретение комплектующих частей; - затраты на рабочую силу и расходные материалы; - прочие аналогичные расходы

Стоимость основных средств, произведенных или построенных организацией для себя, определяется на основе тех же принципов, что при приобретении активов: в их первоначальную стоимость включаются фактические затраты производства или строительства. Первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного путем обмена, определяется по справедливой стоимости полученного актива. Справедливой стоимостью является сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. В общем случае справедливая стоимость полученного актива равна справедливой стоимости обмениваемого актива плюс или минус сумма денежных средств, полученных или уплаченных в этой операции

МСФО 16 «Основные средства» предусматривает два подхода к последующей оценке основных средств:

1. Основной, в соответствии с которым основные средства должны учитываться по их первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации;
2. Допустимый альтернативный, состоящий в том, что основные средства должны учитываться по переоцененной стоимости, являющейся их

справедливой стоимостью на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации.

Основной подход отражает принцип исторической стоимости и является предпочтительным. Вместе с тем стандарт учитывает тот факт, что одним из существенных условий в определении основных средств является длительность их использования, следствием чего становится вероятным изменение рыночной цены и расхождение между первоначальной и справедливой стоимостью объекта. В таких случаях действующий стандарт допускает альтернативный подход к определению последующей оценки основных средств.

Альтернативной оценкой является справедливая стоимость за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Переоценка производится регулярно и одновременно по всем активам в течение короткого времени. При переоценке одной из позиций основных средств производится переоценка всей группы. **Справедливая стоимость** – это сумма, на которую можно продать (обменять) актив.

Справедливая стоимость земли и зданий равна их рыночной стоимости и определяется независимым профессиональным оценщиком, машин и оборудования – компанией, по специфическим объектам (при отсутствии информации о рыночных ценах) справедливой стоимостью является балансовая оценка. Балансовая стоимость активов на отчетную дату равна справедливой стоимости за минусом накопленной амортизации и убытков от последующего обесценения.

В любом варианте оценки применяется процедура обесценения, на основе которой определяется возмещаемая стоимость или ценность использования, которую компания ожидает получить (возместить) от дальнейшего использования объекта, включая его ликвидационную стоимость. Если она ниже балансовой, то балансовая оценка снижается до возмещаемой стоимости со списанием разницы за счет прибыли в течение всего срока полезной жизни актива или за счет резерва переоценки, который является капиталом. Обесценение списывается в пределах начисленной дооценки. При продаже или списании объекта положительный результат резерва переоценки включается в нераспределенную прибыль, но в отчете о прибыли и убытках не отражается. Превышение балансовой стоимости над возмещаемой по объектам, приносящим косвенную выгоду является текущими затратами.

По МСФО 16 срок полезной службы объекта основных средств определяется в зависимости от следующих условий:

- ожидаемого использования объекта в соответствии с его предполагаемой мощностью или фактической производительностью;

- предполагаемого физического износа вследствие влияния производственных факторов, таких, как количество смен, программы ремонтов, а также условий обслуживания объекта основных средств в период простоя;

- морального износа, образующегося в результате различных изменений производственного процесса или рыночного спроса на продукты труда, производимые с использованием объекта основных средств;

- юридических и аналогичных ограничений на использование объекта, таких как, например, сроки аренды,

Срок полезной службы объектов основных средств определяется оценочным путем на основе опыта эксплуатации аналогичных объектов.

Амортизация – это регулярное распределение амортизируемой стоимости объекта в течение срока его полезного использования.

Амортизация должна начисляться на объект основных средств, как только он готов к использованию. Готовность к использованию предполагает завершение всех необходимых мероприятий по установке и приведению объекта в состояние, пригодное для эксплуатации.

Амортизация прекращается в случае реализации объекта, прекращения его признания в качестве актива, полной амортизации объекта, простоя. Проведение ремонта или технического обслуживания основного средства не исключает его амортизацию.

При принятии объекта основных средств к учету необходимо определить:

- срок полезного использования;

- амортизируемую стоимость;

- метод амортизации.

Амортизация балансовой стоимости активов за минусом ликвидационной стоимости начисляется систематически в течение срока полезной жизни, который определяется компанией с учетом ожидаемого физического и морального износа, юридических и других ограничений использования активов.

Методы начисления амортизации определяются компанией самостоятельно и отражают график получения экономической выгоды от актива в течение срока полезной службы. Применяются методы равномерного начисления (линейный), уменьшаемого остатка, производственный. Метод основан на графике получения экономических выгод от использования основных средств. При изменении метода и

переоценке амортизация корректируется. Срок полезного использования и метод амортизации периодически пересматриваются.

Пример. Оборудование используется для производства продукции. Амортизационные отчисления будут включаться в затраты по ее производству.

Пример. Здание эксплуатируется администрацией организации. Амортизационные отчисления будут включаться в расходы на административный аппарат.

Метод равномерного начисления предполагает, что сумма амортизационных отчислений будет постоянной на протяжении всего полезного срока службы объекта, если не будет меняться его амортизируемая стоимость или срок полезного использования. Норма амортизационных отчислений определяется исходя из срока амортизации. Для этого метода амортизации характерна одинаковая величина амортизационных начислений в начале и конце срока полезного использования вне зависимости от доходности объекта.

Пример. Организация амортизирует производственное оборудование амортизируемой стоимостью 500 тыс. руб. методом равномерного начисления (линейным методом амортизации). Срок полезного использования составляет пять лет. Сумма амортизационных начислений за один год составляет 100 тыс. руб. (500 тыс. руб.: 5). Если не изменится амортизируемая стоимость или срок полезного использования, то сумма амортизационных отчислений в течение всего срока полезного использования будет однозначной.

Начислена амортизация за один год:

Д-т сч. «Расходы на амортизацию» (100 тыс. руб.)

К-т сч. «Амортизация» (100 тыс. руб.).

Метод уменьшаемого остатка предусматривает уменьшение суммы начисления амортизации на протяжении срока полезной службы объекта основных средств. В этом случае норма амортизационных отчислений увеличивается к концу срока полезного использования объекта. На начало срока полезного использования объекта основных средств приходится меньшая доля амортизационных отчислений. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется умножением нормы амортизации на амортизируемую стоимость объекта, определенную для отчетного периода.

Пример. Организация амортизирует производственное оборудование амортизируемой стоимостью 500 тыс. руб. методом уменьшаемого остатка.

Срок полезного использования составляет пять лет. Норма амортизации установлена 50%. Величина амортизации за:

- первый год – 250 тыс. руб. ($500 \text{ тыс. руб.} \times 50\%$);
- второй год – 125 тыс. руб. ($250 \text{ тыс. руб.} \times 50\%$);
- третий год – 62 тыс. 500 руб. ($125 \text{ тыс. руб.} \times 50\%$);
- четвертый год – 31 тыс. 250 руб. ($62,5 \text{ тыс. руб.} \times 50\%$);
- пятый год – 31 тыс. 250 руб.

Метод суммы изделий предполагает, что сумма начисленной амортизации зависит от производительности или иного показателя физического использования объекта основных средств. Метод суммы изделий (производительности) обычно устанавливается в натуральных показателях производительности.

Пример. Организация амортизирует производственное оборудование амортизируемой стоимостью 500 тыс. руб. методом суммы изделий. Срок полезного использования составляет пять лет. Согласно паспорту производителя оборудование может произвести 1 млн ед. изделий на протяжении срока полезного использования. За первый год было произведено 200 тыс. ед. продукции. Сумма амортизации за первый год составит 100 тыс. руб. ($500 \text{ тыс. руб.} : 1 \text{ млн ед.} \times 200 \text{ тыс. ед.}$).

Выбранный метод амортизации должен отражать схему ожидаемого потребления компанией будущих экономических выгод и применяться последовательно на систематической основе каждый отчетный период.

Объект списывается при его выбытии или прекращении использования и при прекращении получения выгод. Финансовый результат определяется как разность чистого дохода от выбытия и балансовой стоимости и отражается в отчете о прибыли и убытках. Объекты, предназначенные для выбытия, учитываются по балансовой стоимости за минусом ежегодных убытков от обесценения.

2. Учет нематериальных активов

Учет нематериальных активов в международных стандартах финансовой отчетности регламентируется МСФО 38 «Нематериальные активы», ПКИ 6 «Затраты на модификацию имеющегося программного обеспечения». ПКИ 32 «Нематериальные активы – затраты на вебсайт».

Цель стандарта. Целью стандарта (IAS 38) является определение порядка признания, оценки, учета и амортизации нематериальных активов.

Сфера применения стандарта. Стандарт (IAS 38) применяется ко всем нематериальным активам, за исключением:

- нематериальных активов, которые учитываются по правилам других стандартов, таких как IAS 16 «Основные средства», IAS 17 «Аренда», IAS 12 «Налоги на прибыль», IAS 11 «Договоры на строительство», IAS 19 «Вознаграждения работникам», IAS 31 «Участие в совместном предпринимательстве», IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия», IFRS 4 «Договоры страхования» и др.;

- прав на объекты, относящихся к правам пользования и разработки невозобновляемых природных ресурсов (например, нефть, газ, минералы и т.п.);

- финансовых активов в соответствии с IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

В соответствии с действующим стандартом нематериальные активы определяются как идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, контролируемые в результате прошлых событий, от которых ожидаются экономические выгоды. Эти критерии применяются ко всем нематериальным активам независимо от того, были ли они приобретены как отдельные объекты, приобретены в рамках объединения бизнеса или созданы самим предприятием.

К нематериальным активам относятся гудвилл, фирменные марки и имена, авторские права, патенты, лицензии, франшизы, обязательства не вступать в конкуренцию, компьютерные программы, затраты рекламные, на подготовку кадров, организационные, на исследования и разработки.

Условиями признания активов в качестве НМА являются: идентификация в качестве НМА, надежная оценка их себестоимости, получение экономических выгод от их использования. При несоблюдении хотя бы одного из условий затраты считаются текущими, причем действует запрет на их восстановление в составе нематериальных активов после отчетной даты.

Объект считается идентифицируемым, если он:

- 1) является отделимым, т.е. его можно отделить от предприятия либо продать, передать, отдать лицензионные права на него, передать его в аренду, либо обменять в качестве самостоятельного объекта или вместе с соответствующим контрактом, активом или обязательством;

- 2) возникает в результате имеющихся прав по контракту или других юридических прав, даже если эти права не могут передаваться или не могут быть отделены от предприятия, либо других прав и обязанностей.

Объект нематериальных активов признается первоначально по фактической стоимости, если он отвечает следующим критериям одновременно – существуют высокая вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды, связанные с данным активом и стоимость объекта может быть надежно определена.

Фактической стоимостью нематериального актива, приобретенного отдельно, является сумма уплаченных денежных средств или справедливая стоимость любого другого возмещения, переданного в оплату. В фактическую стоимость объекта включаются все затраты, непосредственно связанные с подготовкой актива к намеченному использованию.

Фактической стоимостью нематериального актива, приобретенного в рамках объединения бизнеса, является его справедливая стоимость. Она отражает точку зрения рынка на вероятность будущих экономических выгод. Справедливая стоимость может определяться с использованием различных методов оценки, если в отношении приобретенных нематериальных активов отсутствует активный рынок. Считается, что активный рынок существует когда:

- объекты, в отношении которых заключаются торговые сделки, являются однородными;
 - практически в любое время могут быть найдены продавцы и покупатели, желающие совершить торговую сделку;
 - информация о ценах таких торговых сделок является открытой.
- Многие нематериальные активы переоценке не подлежат, поскольку они считаются уникальными по своей природе и поэтому активного рынка для них не существует. Если переоценивается какой-либо актив, то все нематериальные активы этого же класса должны быть переоценены и переоценка должна проводиться регулярно.

Результаты переоценки являются капиталом с включением в нераспределенную прибыль при продаже или выбытии переоцененного актива.

При любом варианте оценки по нематериальным активам периодически определяется обесценение, которое равно превышению возмещаемой стоимости над балансовой. Если она ниже балансовой, то балансовая оценка снижается до возмещаемой стоимости со списанием разницы за счет прибыли в течение всего срока полезной жизни актива или за счет резерва переоценки, который является капиталом. Обесценение списывается в пределах начисленной дооценки. При этом корректируется амортизация. При продаже или списании объекта положительный результат переоценки включается в нераспределенную прибыль, но в отчете о прибыли

и убытках не отражается. Ежегодная оценка на предмет обесценения требуется в отношении следующих нематериальных активов: гудвилла, приобретенного в рамках объединения бизнеса; прочих нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования; нематериальных активов, которые еще не доведены до состояния, пригодного к использованию.

Последующие затраты на приобретенные или созданные нематериальные активы обычно являются текущими и могут включаться в их себестоимость при условиях получения будущих выгод и надежной оценки затрат. Нематериальные активы, приобретенные за счет грантов могут учитываться как активы по справедливой стоимости плюс затраты по подготовке актива к использованию.

Затраты на внутренне созданные нематериальные активы состоят из затрат на исследования и разработки. Исследования означают получение новых научных и технических результатов. Разработки означают применение результатов исследований при планировании или проектировании работ производственного назначения до начала их коммерческого осуществления. Затраты на исследования и разработки признаются текущими.

Амортизация по нематериальным активам начисляется в течение полезного срока службы, но не более 20 лет или в течение юридических прав на объект. Возможное удлинение свыше 20 лет должно быть обоснованным и применяется при условии ежегодного обесценения. Метод амортизации отражает график получения экономических выгод от использования данных активов. Метод и срок амортизации нематериальных активов должны ежегодно пересматриваться на отчетную дату.

Нематериальные активы списываются, если выгоды от их использования и выбытия отсутствуют. Финансовый результат выбытия равен разности чистого дохода от выбытия и балансовой стоимости, и включается в отчет о прибыли и убытках. Объекты, предназначенные для выбытия, учитываются по балансовой стоимости за минусом ежегодных убытков от обесценения.

В пояснениях раскрываются виды нематериальных активов с выделением внутренне созданных, сроки полезного использования и причины его удлинения свыше 20 лет, нормы амортизации, методы амортизации, убытки и прибыль от обесценения.

Пример. Организация получила лицензию на право ведения аудиторской деятельности сроком на три года стоимостью 60 тыс. руб.

Приобретение лицензии:

Д-т сч. «Расходы будущих периодов» (60 тыс. руб.)

К-т сч. «Лицензирующий орган» (60 тыс. руб.).

Оплата:

Д-т «Лицензирующий орган» (60 тыс. руб.)

К-т сч. «Денежные средства» (60 тыс. руб.).

3. Учет запасов

Бухгалтерский учет запасов в международных стандартах регламентируется МСФО 2 («Запасы» и ПКИ 1 «Последовательность – различные формулы себестоимости для запасов»).

Цель стандарта. Целью стандарта (IAS 2) является определение порядка учета запасов.

Сфера применения стандарта. IAS 2 применяется ко всем запасам, за исключением:

- незавершенного производства по договорам строительства, учитываемого в соответствии с IAS 11 «Договоры на строительство»;
- финансовых инструментов;
- биологических активов, которые относятся к сельскохозяйственной деятельности и сельскохозяйственной продукции с момента ее сбора, учитываемых в соответствии с IAS 41 «Сельское хозяйство».

IAS 2 не применяется только в отношении оценки:

- запасов у товарных брокеров и трейдеров. Брокеры и трейдеры скупают товар как посредники или на свой счет для продажи и извлечения прибыли на марже. Запасы брокеров и трейдеров учитываются в соответствии с IAS 2 «Запасы», за исключением требований по оценке. Товары брокеров и трейдеров оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- запасов у производителей сельского хозяйства, лесного хозяйства, в отношении сельскохозяйственной продукции после ее сбора и полезных ископаемых. Такие запасы оцениваются по возможной чистой стоимости реализации.

МСФО 2 «Запасы» определяет запасы как активы:

- предназначенные для продажи в процессе нормальной деятельности;
- произведенные в процессе производства для продажи;
- используемые, в форме сырья или материалов в производственном процессе или предоставлении услуг.

Определение себестоимости запасов

Себестоимость запасов – оценка запасов при приобретении или производстве, включающая все затраты на приобретение, переработку и

другие затраты, необходимые для доведения запасов до состояния, пригодного к использованию или продаже.

При приобретении запасов в их стоимость включается покупная цена, невозмещаемые налоги, расходы на транспортировку, погрузку, разгрузку, расходы на консультационные услуги и прочие расходы, непосредственно связанные с приобретением. Торговые скидки и другие аналогичные статьи не включаются в стоимость запасов.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» запасы включают готовую продукцию, незавершенное производство, сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе, его обслуживании или для хозяйственных нужд, товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи. Земля и другое имущество, если они приобретены и предназначены для перепродажи, также относятся к запасам.

В состав запасов могут включаться объекты нематериальных активов, которые разрабатываются для целей перепродажи, например, программное обеспечение для компьютера. Но финансовые активы, как инвестиции, предназначенные для перепродажи, в составе запасов не учитываются.

Если деятельность организации заключается в оказании услуг, то в незавершенном производстве учитываются затраты на оказание услуг, по которым еще не признаны соответствующие им доходы.

Запасы по стандарту 2 «Запасы» учитываются по следующим классификационным группам: товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция.

Запасы признаются для целей учета с даты перехода к предприятию рисков и выгод, связанных с правом собственности на эти запасы. В некоторых случаях право собственности на данные объекты переходит к покупателю в момент поставки соответствующих объектов. В других случаях переход рисков и выгод устанавливается исходя из правового принципа.

Балансовая стоимость запасов признается как расход в отчете о прибылях и убытках в случае продажи соответствующих запасов. Поэтому момент прекращения признания запасов зависит от времени признания выручки.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» основным способом оценки запасов является оценка по наименьшей из двух величин:

- 1) фактической себестоимости;
- 2) возможной чистой цене продаж.

Фактическая себестоимость запасов представляет собой сумму затрат на их приобретение, затрат на производство или переработку, а также

прочих затрат, понесенных в связи с доставкой запасов до их настоящего местоположения и приведения в состояние пригодного к использованию.

В затраты на приобретение запасов включаются стоимость покупки, импортные пошлины и невозмещаемые суммы налогов, транспортные, транспортно-экспедиторские и другие затраты, относящиеся непосредственно к процессу приобретения запасов. В некоторых случаях, предусмотренных МСФО 23 «Затраты по займам», в себестоимость запасов включаются проценты по займам.

Затраты на переработку запасов непосредственно связаны с производством продукции. К ним относятся все прямые затраты трудовых и материальных ресурсов и прямо относимые накладные расходы, а также часть распределяемых постоянных и переменных производственных накладных расходов.

Включение некоторой части постоянных накладных расходов в себестоимость запасов производится на расчетной основе исходя из планового объема производства при нормальной загрузке производственных мощностей предприятия. Любые величины, характеризующие неэффективность, должны списываться на счет прибылей и убытков как прочие операционные расходы.

Исключаются из себестоимости запасов и признаются в качестве расхода отчетного периода:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- расходы на хранение, если они не являются необходимыми в производственном процессе для перехода к следующему этапу производства;
- административные накладные расходы, не связанные непосредственно производственным процессом; затраты на продажу и рекламу.

Когда единицы запасов не являются взаимозаменяемыми, себестоимость каждой отдельной единицы запасов определяется индивидуально. В случае, когда запасы представлены множеством взаимозаменяемых статей, основным подходом оценки их себестоимости являются способы – ФИФО и способ средневзвешенной себестоимости.

Возможная чистая стоимость реализации запасов – это предполагаемая возможная цена, за которую можно продать запас, за вычетом предполагаемых возможных затрат, связанных с реализацией.

Пример. На конец периода балансовая стоимость (себестоимость) запасов составляет 500 тыс. руб. Возможная чистая стоимость реализации –

400 тыс. руб. Балансовая стоимость запасов должна быть снижена на 100 тыс. руб. (500 тыс. руб. – 400 тыс. руб.).

Обесценение запасов:

Д-т сч. «Убыток от обесценения запасов» (100 тыс.)

К-т сч. «Запасы» (100 тыс. руб.).

Оценка запасов по наименьшей из указанных величин опирается на принцип осмотрительности, в соответствии с которым активы и доходы не должны завышаться, а расходы и обязательства - занижаться, что обеспечивает объективность оценки запасов в условиях нестабильности цен. Это обуславливает необходимость уценки запасов до возможной чистой цены продажи, если она оказалась ниже себестоимости, и обратной переоценки запасов по себестоимости, если последняя в результате роста цен на них стала ниже возможной цены продажи. Исключением из общего правила является ситуация, когда рыночные цены на сырье и материалы опустились ниже их себестоимости, но изготовленная из них готовая продукция предположительно будет продана по ценам, превышающим себестоимость. При этом сырье и материалы не переоцениваются, и такое исключение не является нарушением принципа осмотрительности, поскольку в этом случае важнее принцип соотношения доходов и расходов.

МСФО 2 «Запасы» рекомендует осуществлять уценку запасов до возможной чистой цены продаж по каждому наименованию или группам однородных запасов. Под однородными запасами понимаются связанные друг с другом виды запасов, которые практически не могут быть оценены отдельно друг от друга, например, запасы, относящиеся к одному и тому же ассортименту изделий, или запасы, имеющие одно и то же предназначение. Не рекомендуется уценивать запасы на основе, укрупненных учетных классификационных групп, например, по принадлежности к отрасли (металлургическая продукция, легковые автомобили, текстильная продукция и т.п.), поскольку запасы, относящиеся к такой укрупненной группе, могут быть неоднородны.

Расчет возможной чистой цены продажи должен основываться на надежной оценке колебания цен или себестоимости и учитывать предназначение конкретного вида запаса. Например, возможная чистая цена продажи запасов, предназначенных для выполнения контракта, должна рассчитываться по контрактной цене. В иной ситуации возможная чистая цена продаж может основываться на текущих рыночных ценах.

По ПБУ 5/01 в себестоимость запасов включаются затраты, непосредственно связанные с приобретением или изготовлением запасов, и

не включаются общехозяйственные и иные аналогичные затраты, непосредственно не связанные с данным процессом.

Таким образом, общий подход к формированию себестоимости запасов в ПБУ 5/01 совпадает с МСФО 2. Вместе с тем порядок включения некоторых видов затрат в ПБУ 5/01 определенно отличается от МСФО 2. В первую очередь это касается затрат по кредитам и займам.

Некоторым различием российских и международных стандартов является формирование себестоимости материально-производственных запасов при использовании метода нормативных затрат. Данный метод допускается как отечественными, так и международными стандартами, но отношение к нему разное. В соответствии с российскими нормативными документами фактическая себестоимость рассчитывается исходя из нормативных затрат, отклонений от норм, с учетом изменения норм;

Таким образом, в фактическую себестоимость по российским стандартам включаются сверхнормативные потери сырья, затраченного труда – и прочих производственных затрат, в то время как по МСФО 2 они исключаются из себестоимости запасов и признаются расходом текущего периода. Метод нормативных затрат в соответствии с МСФО 2 используется только в том случае, если результаты его приближенно выражают значение себестоимости запасов, а нормативы максимально приближены к фактическим затратам. Данный подход основан на принципе существенности и позволяет пренебречь незначительными отклонениями нормативной себестоимости от фактической.

Раскрытие информации о запасах в финансовой отчетности

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- учетная политика, применяемая для оценки запасов;
- общая стоимость запасов по балансу и балансовая стоимость в каждой классификационной группе, установленной организацией;
- балансовая стоимость запасов, оценка которых отражена по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- сумма запасов, признанных в качестве расходов за период;
- сумма возврата списания;
- обстоятельства или события, приведшие к возврату списания запасов;
- балансовая стоимость запасов, используемых в качестве залога для обеспечения обязательств.

РЕЗЮМЕ

МСФО 16, 38, 36, 2, 19, 26, 12 регулируются наиболее важные аспекты учета материальных и нематериальных активов и обязательств предприятия, связанные с их признанием, оценкой, раскрытием информации в финансовой отчетности.

Материальные активы, которые используются в производстве, при оказании услуг, сдаче в аренду, в административных целях в течение более одного года, относятся МСФО 16 к объектам основных средств. Идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, используемые в производстве, при предоставлении услуг, в административных целях, согласно МСФО 38 являются нематериальными активами. Указанные активы признаются в учете только в том случае, если имеется вероятность получения связанных с ними экономических выгод и возможна их надежная оценка. Признанные в учете объекты основных средств и нематериальных активов оцениваются по первоначальной стоимости, в которую включаются фактические затраты, связанные с их приобретением. Первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения формирует последующую стоимость актива; в соответствии с альтернативным подходом в качестве последующей оценки используется переоцененная стоимость, являющаяся справедливой стоимостью актива, за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Амортизация отражает потребление экономических выгод от использования актива и признается расходом. Амортизируемая стоимость распределяется на протяжении срока службы объекта основных средств и нематериальных активов способами равномерного начисления, уменьшающегося остатка и суммы изделий. Применение МСФО 36 позволяет определить, имеет ли место обесценение активов.

Материальные активы, используемые в производственном процессе в качестве сырья или материалов, произведенные в процессе производства и предназначенные для продажи, учитываются в соответствии с МСФО 2 в составе запасов. Указанные активы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости и возможной чистой цены продажи. В фактическую себестоимость включаются все затраты на приобретение, доставку и переработку. Возможная чистая цена продаж представляет собой предполагаемую продажную цену за вычетом затрат на продажу. Расчет себестоимости запасов может осуществляться одним из следующих способов: путем специфической идентификации

индивидуальных затрат; по средневзвешенной стоимости; по формуле «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО).

Трудовые обязательства предприятия согласно МСФО 19 и МСФО 26 подразделяются в зависимости от вида вознаграждений работникам на: краткосрочные; долгосрочные; пенсионные обязательства по окончании трудовой деятельности; выходные пособия; компенсационные выплаты долевыми инструментами. Для обеспечения работников по окончании трудовой деятельности могут быть предусмотрены пенсионные планы с установленными взносами или озленными выплатами. Вознаграждения работникам признаются в учете в качестве расхода и обязательства, краткосрочные обязательства не дисконтируются, долгосрочные – учитываются по дисконтированной стоимости. При учете пенсионных планов с установленными выплатами применяется методика актуарных расчетов.

Налоговые обязательства предприятия по МСФО 12 подразделяются на текущие и отложенные. Текущие налоговые обязательства (требования) представляют сумму налога, подлежащего уплате или возмещению в текущем периоде. Отложенные налоговые обязательства (требования) возникают при расхождении налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли и представляют собой дополнительные суммы налога к уплате (возмещению) в будущие периоды. Текущие и отложенные налоговые обязательства зачитываются с соответствующими налоговыми требованиями при условии, что они относятся к налогам, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом, и хозяйствующий субъект имеет юридическое право на этот взаимозачет. Как текущий, так и отложенный налог (возмещение налога) на прибыль должны признаваться в качестве расходов или доходов и включаться в чистую прибыль или убыток за период.

Сопоставление международных стандартов с российскими нормативными документами по учету перечисленных объектов выявляет как их сходство, так и различия. После принятия ПБУ 6/01 и ПБУ 5/01 в российском учете приведено в соответствие с МСФО 16 и МСФО 2 разграничение объектов между основными средствами и запасами, идентичные требования предъявляются к формированию их первоначальной оценки. ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 соответствуют МСФО 16 и МСФО 38 в определении срока полезного использования и способов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Вместе с тем ПБУ 14/2007 имеет существенные отличия от МСФО 38 в части отнесения к нематериальным активам ряда объектов учета (лицензий, организационных расходов, деловой репутации, затрат по НИОКР). В отличие от МСФО 36 в российском учете не

регламентированы требования к учету обесценения основных средств и нематериальных активов.

Благодаря принятию ПБУ 18/02 значительно приближен к международным стандартам отечественный учет налоговых обязательств. Однако по учету обязательств по оплате труда и пенсионному обеспечению в России еще не разработано единых ПБУ, аналогичных МСФО 19 и 26. Серьезной проблемой российского учета является оценка активов и обязательств по регламентируемой международными стандартами справедливой стоимости. Таким образом, несмотря на определенную адаптацию к МСФО, российские стандарты, регламентирующие учет активов и обязательств предприятия, во многом сохраняют свои особенности и национальные черты.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Устанавливают ли МСФО стоимостной критерий отнесения объектов к основным средствам?
2. Разрешена ли в соответствии с МСФО переоценка основных средств?
3. Соответствуют ли методы амортизации основных средств в России требованиям МСФО?
4. Относятся ли в соответствии с МСФО к нематериальным активам организационные расходы, лицензии?
5. Признаются ли по МСФО нематериальными активами результаты научно-исследовательских работ и опытно-конструкторских работ?
6. Допускается ли МСФО переоценка нематериальных активов?
7. По какой оценке должны отражаться запасы в финансовой отчетности, составленной в соответствии с требованиями МСФО?
8. Может ли в соответствии с МСФО использоваться для расчета себестоимости запасов метод ЛИФО?
9. Признаются ли в соответствии с МСФО вознаграждениями работникам компенсационные выплаты долевыми инструментами?
10. Используется ли в МСФО для учета краткосрочных обязательств перед работниками дисконтированная стоимость?
11. Что понимается в МСФО под отложенным налоговым обязательством?
12. Влияет ли отложенное налоговое требование на величину чистой прибыли?
13. Может ли в соответствии с МСФО производиться взаимозачет налоговых обязательств и налоговых требований?

ТЕМА 4. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

План темы:

1. Учет аренды (МСФО 17).
2. Учет договоров на строительство (МСФО 11).

1. Учет аренды

В международных стандартах порядок учета аренды рассматривается МСФО 17 «Аренда», ПИК (постоянный комитет по интерпретации) 15 «Операционная аренда – стимулы» и ПИК 27 «Оценка экономической сущности операций по аренде».

Цель стандарта. Целью стандарта (IAS 17) является определение порядка разработки учетной политики в отношении порядка учета аренды арендаторами и арендодателями.

Сфера применения стандарта. Стандарт (IAS 17) применяется для учета всех видов аренды, в том числе к договору по передаче права на использование активов, который предусматривает возможность арендодателю предоставлять услуги, связанные с техническим обеспечением и обслуживанием активов, за исключением:

- договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых и невозобновляемых природных ресурсов;
- лицензионных соглашений на авторские права, патенты, кинофильмы и аналогичных активов;
- инвестиционной недвижимости, находящейся в пользовании арендатора, а также предоставляемой арендодателями по договору операционной аренды в соответствии с IAS 40 «Инвестиционное имущество»;
- биологических активов по договору финансовой аренды, находящихся в пользовании арендаторов или предоставляемых арендодателями по договору операционной аренды в соответствии с IAS 41 «Сельское хозяйство»;
- договоров на обслуживание активов, которые не предусматривают передачи права на использование активов от одной стороны к другой.

В соответствии с МСФО 17 «Аренда» аренда – это договор, в соответствии с которым арендодатель передает право на использование актива на установленный договором срок в обмен на арендную плату или серию платежей.

Согласно международной практике метод учета арендных взаимоотношений не зависит от того, кто является юридическим собственником арендуемого актива, а определяется тем, кто несет риски и получает выгоды, связанные с правом собственности на арендуемый актив.

Правила учета, предусмотренные для договоров аренды, могут применяться и к договорам, которые отвечают определению договора аренды согласно международным стандартам, вне зависимости от юридической формы этого договора или его юридического определения.

Аренда подразделяется на финансовую и операционную. Критерием отнесения аренды к тому или иному виду является степень перехода рисков и экономических выгод от владения арендуемым имуществом от арендодателя к арендатору.

Финансовая аренда – это аренда, при которой по существу все риски и экономические выгоды, ассоциируемые с собственностью на объект аренды, переходят от арендодателя к арендатору. При этом право собственности на указанный актив может передаваться и не передаваться.

Аренда отличная от финансовой является операционной.

При разграничении операций финансовой и операционной аренды в МСФО 17 «Аренда» предусмотрена не правовая форма договора, а экономическое содержание операций, обусловленное передачей рисков и получением выгод. При классификации аренды, таким образом, определяющим является принцип приоритета содержания перед формой.

Классификация аренды в качестве финансовой или операционной производится на дату заключения соответствующего договора и впоследствии не пересматривается, если только не меняются условия договора аренды.

Ситуациями, в которых аренда по МСФО 17 «Аренда» классифицируется как финансовая, являются следующие:

- 1) к концу срока аренды право владения активом переходит к арендатору;
- 2) арендатор имеет возможность купить актив по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату осуществления этой возможности, а в начале срока аренды существует вероятность, что данная возможность будет реализована;
- 3) срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива несмотря на то, что право собственности не передается;
- 4) в начале срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей составляет, по крайней мере, почти всю справедливую стоимость арендуемого имущества;

5) арендованные активы носят специальный характер, так что только арендатор может пользоваться ими без существенных модификаций.

Минимальные арендные платежи – это суммы, которые арендатор должен или от него может потребоваться выплатить арендодателю на протяжении срока аренды.

В сумму минимальных арендных платежей и арендатор и арендодатель включают выкупную цену объекта аренды, если в начале аренды существует обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует свое право на выкуп данного актива. В состав таких платежей не включаются суммы арендных платежей, выплата которых ставить в зависимость от выполнения определенных условий, а также стоимость услуг и налогов, уплачиваемых арендодателем, но возмещаемых ему арендатором.

Порядок подготовки показателей финансовой отчетности об арендной деятельности у арендатора и арендодателя по действующему стандарту регламентируется в зависимости от классификации аренды.

Объекты, переданные в операционную аренду, должны отражаться в балансе арендодателя, арендодатель же начисляет амортизацию по этим объектам. У арендатора должны отражаться арендные платежи как расходы в отчете о прибылях и убытках.

Объекты, переданные в финансовую аренду, должны отражаться на балансе арендатора. Арендатор должен отражать финансовую аренду в качестве актива и обязательства в бухгалтерском балансе. Арендатор обязан начислять амортизацию арендованного актива, а арендодатель – признавать активы, находящиеся в финансовой аренде в качестве дебиторской задолженности в сумме чистой инвестиции в аренду.

Такая регламентация связана с критерием передачи рисков и выгод при классификации финансовой аренды; поскольку экономические выгоды от полезного использования объекта получает арендатор, то он должен принять его на свой баланс, а арендодатель, в свою очередь, учитывает в балансе дебиторскую задолженность по арендным платежам.

В соответствии с действующим стандартом у арендатора актив, полученный в финансовую аренду, оценивается по наименьшей из:

- справедливой стоимости арендованного актива;
- дисконтированной (приведенной) стоимости минимальных арендных платежей. При этом коэффициентом дисконтирования является процентная ставка, учитываемая договором аренды.

Процентная ставка – это ставка дисконтирования, которая позволяет на дату соглашения об условиях аренды приравнять суммарную величину дисконтированной стоимости: минимальных арендных платежей и

негарантированной остаточной стоимости к сумме двух величин – справедливой стоимости арендованного актива и любых первоначальных затрат арендодателя.

Расходы по процентам должны быть рассчитаны таким образом, чтобы процентная ставка на оставшуюся часть арендных обязательств была постоянной.

Арендодатель отражает в своем балансе дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду. Дебиторская задолженность состоит из основного долга, равного стоимости инвестиции в аренду, и финансового дохода (процентов) – вознаграждения арендодателя за оказанные арендатору услуги.

Активы, полученные по договору финансовой аренды, амортизируются о соответствии с амортизационной политикой организации в течение наименьшего из двух сроков: ожидаемого срока использования актива и срока действия договора аренды.

В рамках операционной аренды, арендатор не отражает в балансе ни арендованный актив, ни обязательство по арендным платежам. Арендные платежи при этом арендатор относит на расходы равномерно на протяжении всего срока аренды либо на основе другого метода распределения затрат, если он более достоверно отражает порядок получения им экономических выгод.

В условиях операционной аренды арендодатель признает у себя в балансе переданный в аренду актив. Поступающие арендные платежи от арендатора отражаются в качестве дебиторской задолженности на протяжении срока действия договора аренды. Арендодатель начисляет амортизацию на переданный актив на протяжении срока полезного использования этого имущества в порядке начисления амортизации на собственные подобные активы.

В соответствии с МСФО 17 «Аренда» финансовый доход от аренды распределяется в течение срока аренды по схеме, отражающей постоянную норму прибыли на чистые недоплаченные инвестиции.

Пример. Организация арендовала оборудование на срок 7 лет. По окончании срока аренды право собственности переходит к арендатору без дополнительных платежей. Аренда классифицируется как финансовая.

Пример. Организация арендовала оборудование на срок 7 лет. Срок полезного использования оборудования составляет 10 лет. По окончании срока аренды право выкупа не предусмотрено. Аренда классифицируется как финансовая.

Пример. Организация арендовала оборудование на срок 3 года. Срок полезного использования оборудования составляет 10 лет. По окончании срока аренды право выкупа не предусмотрено. Аренда классифицируется как операционная.

Пример. Организация арендовала оборудование на срок 7 лет. По истечении трех лет договор аренды был расторгнут. Арендатор по условиям договора обязан выплатить арендодателю арендные платежи полностью, т.е. за 7 лет. Аренда классифицируется как финансовая.

Пример. Организация арендовала оборудование на срок 7 лет. По истечении трех лет договор аренды был расторгнут. Арендатор по условиям договора обязан выплатить арендодателю арендные платежи только за фактический срок аренды, т.е. за три года. Аренда классифицируется как операционная.

Пример. Организация арендовала земельный участок и здание, расположенное на нем. По окончании срока аренды предусмотрен выкуп этих объектов. Аренда обоих объектов классифицируется как финансовая.

Пример. Организация арендовала земельный участок и здание, расположенное на нем. По окончании срока аренды не предусмотрен выкуп этих объектов. Аренда обоих объектов классифицируется как операционная.

2. Учет договоров на строительство

Отражению в бухгалтерском учете особенностей договоров подряда посвящен стандарт МСФО 11 «Договоры на строительство», согласно которому договор подряда – это контракт, предусматривающий сооружение объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям или по их конечному назначению и использованию.

Договор подряда может заключаться для сооружения одного объекта, например, моста, здания, дороги, трубопровода, дамбы, и т.п., или комплекса объектов, например, договор на строительство нефтеперерабатывающих заводов или других сложных комплексов основных средств. К договорам подряда относятся также контракты на оказание услуг, непосредственно связанных со строительством (например, услуг архитектора), разрушение или восстановление объектов, восстановление окружающей среды после разрушения объектов.

Сущность понятия «один договор подряда» определяется МСФО 11 «Договоры на строительство», относительно объединения и разукрупнения договоров подряда, устанавливающими круг условий, при которых совокупность контрактов необходимо учитывать как единый договор подряда, а сооружение отдельных объектов, включенных в один контракт, в виде отдельных договоров подряда. Совокупность контрактов отражается как единый договор в том случае, если:

- переговоры изначально велись по пакету, состоящему из совокупности контрактов;
- контракты представляют собой тесно связанные части единого целого с общей нормой прибыли;
- контракты выполняются одновременно или последовательно без перерывов.

Сооружение отдельных объектов, включенных в один контракт, рекомендуется учитывать как отдельные договоры подряда при условиях:

- на сооружение каждого объекта было представлено особое предложение;
- по каждому объекту велись отдельные договоры с возможностью отклонения части контракта, относящейся к отдельному договору;
- затраты и доходы могут быть определены по каждому отдельному объекту.

В соответствии с действующим стандартом договоры подряда делятся на две категории;

1) договор с фиксированной ценой – это договор подряда, по которому подрядчик соглашается на фиксированную цену контракта или

на фиксированную ставку по каждой единице продукции, которая может повыситься в связи с ростом затрат;

2) договор «затраты плюс» – это договор подряда, по которому подрядчику возмещаются заказчиком допустимые или по-иному определяемые затраты плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Независимо от вида договора подряда доходы от их выполнения включают:

- первоначальную сумму дохода, согласованную в контракте;
- отклонения от условий контракта, претензии и поощрительные платежи.

При этом отклонения от условий контракта, претензии и поощрительные платежи включаются в доходы, если они могут привести к возникновению дохода и имеется возможность их надежного измерения.

Доходы по договору подряда оцениваются по справедливой стоимости. Поскольку определение доходов по договору подряда обычно подвержено воздействию самых разных неопределенностей, их оценка нуждается в частом пересмотре.

Затраты по договору подряда согласно МСФО 11 «Договоры на строительство», состоят из следующих затрат:

а) непосредственно связанных с конкретным контрактом заработная плата рабочих, стоимость материалов, использованных при строительстве, амортизация основных средств, использованных для выполнения контракта; расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов и другие;

б) относящихся к деятельности по договору подряда в целом и прямым путем связанных с выполнением конкретного контракта – страховые платежи, накладные расходы на строительство;

в) прочих затрат, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями контракта - часть административных расходов и затрат на исследования и разработки, если их возмещение предусмотрено договором.

Затраты, не связанные с деятельностью подрядчика по выполнению договора подряда, не могут быть включены в затраты по договору подряда. К ним относятся общие административные расходы, возмещение которых не предусмотрено договором подряда, амортизация простаивающего оборудования и некоторые другие.

Условия признания определяют дату, на которую признаются доходы и расходы по договору подряда.

Стандарт 11 «Договоры на строительство» допускает возможность применения двух методик отражения доходов и затрат подрядчика в зависимости от того, могут ли результаты договора подряда быть надежно оценены:

- когда результат договора подряда может быть надежно оценен, доходы и затраты признаются в соответствии со стадией завершенности работ на отчетную дату. Одновременно ожидаемые убытки признаются в бухгалтерском учете в качестве расхода;

- когда результат договора трудно или невозможно надежно оценить, доход признается только в той степени, в какой имеется уверенность в том, что понесенные затраты будут возмещены. Затраты признаются в качестве расхода на дату их формирования. Ожидаемые убытки включаются в состав расходов немедленно.

В зависимости от вида контракта различаются условия, при которых

результаты договора подряда могут быть надежно оценены. По контракту с фиксированной ценой результат договора подряда может быть надежно оценен при следующих условиях:

1. общий доход по договору подряда может быть надежно измерен;
2. существует большая вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с контрактом;
3. затраты по договору подряда, необходимые для его завершения, и стадия завершенности работ по договору подряда на отчетную дату могут быть точно определены;
4. затраты по договору подряда, связанные с его реализацией, могут быть идентифицированы и надежно измерены, и так образом фактически понесенные затраты по договору подряда могут быть сопоставлены с ранее сделанными оценками.

По контракту «затраты плюс» результат договора подряда может быть надежно оценен при наличии следующих условий:

1. существует большая вероятность того, что будут получены экономические выгоды от выполненного контракта;
2. затраты по договору подряда, относимые на его выполнение независимо от того, подлежат ли они возмещению или нет, могут быть идентифицированы и надежно измерены.

Основным вопросом в учете договоров подряда является распределение доходов и затрат на отчетные периоды, в которых производились работы. На начальных стадиях выполнения контракта возникают различного рода трудности с оценкой его результата. Поэтому доход по договору подряда признается лишь в той степени, в какой прогнозируется компенсация понесенных затрат. Когда неопределенность, препятствующая объективной оценке результата контракта, преодолена, доходы и расходы, связанные с договором подряда, должны признаваться в пределах завершенности работ в обычном порядке.

ЧАСТЬ II УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО МСФО И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ

ТЕМА 5. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ ПО МСФО

План темы:

1. Финансовые инструменты: представление информации (МСФО 32).
2. Финансовые инструменты: признание и оценка (МСФО 39).

1. Финансовые инструменты: представление информации

Учет финансовых инструментов – один из не отрегулированных аспектов российских учетных стандартов. В российском бухгалтерском и финансовом учете традиционно используется термин «финансовые вложения», тогда как в международные стандарты используют термины «финансовые инструменты», «финансовые активы», «финансовые обязательства».

Финансовые инструменты рассматриваются в МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Согласно международной практике финансовый инструмент – это любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевого инструмент – у другой.

Финансовые инструменты представляют собой договорные отношения юридических или физических лиц, которые могут быть как двусторонними, так и многосторонними. В результате у одной организации или физического лица возникает финансовый актив, а у другой – финансовое обязательство. Понятие финансового инструмента, таким образом, базируется на двух других понятиях: финансовые активы и финансовые обязательства.

По МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации» финансовый актив – это любой актив, представленный:

- денежными средствами;
- договорным правом требования денежных средств от другой компании;
- договорным правом на обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных условиях;
- долевым инструментом другой компании, т.е. правом на долю активов другой компании, остающуюся после вычета всех ее обязательств.

Договорные права требовать выплаты денежных средств означают дебиторскую задолженность; договорные права на обмен потенциально выгодных финансовых инструментов возникают при приобретении векселей, облигаций, иных долговых ценных бумаг. К долевым инструментам относится договор, предоставляющий право на определенную долю в капитале другой организации. К таким финансовым активам относятся вложения в долевыми ценные бумаги.



Рис 1. Классификация финансовых активов

Финансовое обязательство – это любая обязанность по договору:

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

Финансовые обязательства представлены кредиторской задолженностью поставщикам и подрядчикам, по договору займа и кредитования, выданным векселям, выпущенным облигациям, выданным гарантиям и т.д. Вместе с тем обязательства, не предполагающие при их погашении передачу денежных или иных финансовых активов, не трактуются как финансовые обязательства. Примером может служить обязательство передать собственные долевыми финансовые инструменты, например, опционы на акции. Такие обязательства должны рассматриваться как долевыми инструментами, а не финансовыми обязательствами. Эмитент финансового инструмента должен классифицировать его как обязательство или капитал в соответствии с содержанием договора. Важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства эмитента предоставить владельцу денежные средства или другой финансовый актив или осуществить с владельцем обмен на другой финансовый инструмент на потенциально невыгодных для эмитента условиях.



Рис 2. Классификация финансовых обязательств

Операции с финансовыми инструментами подвержены различного рода рискам, которые должны оцениваться и раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности. Виды рисков представлены на рисунке:

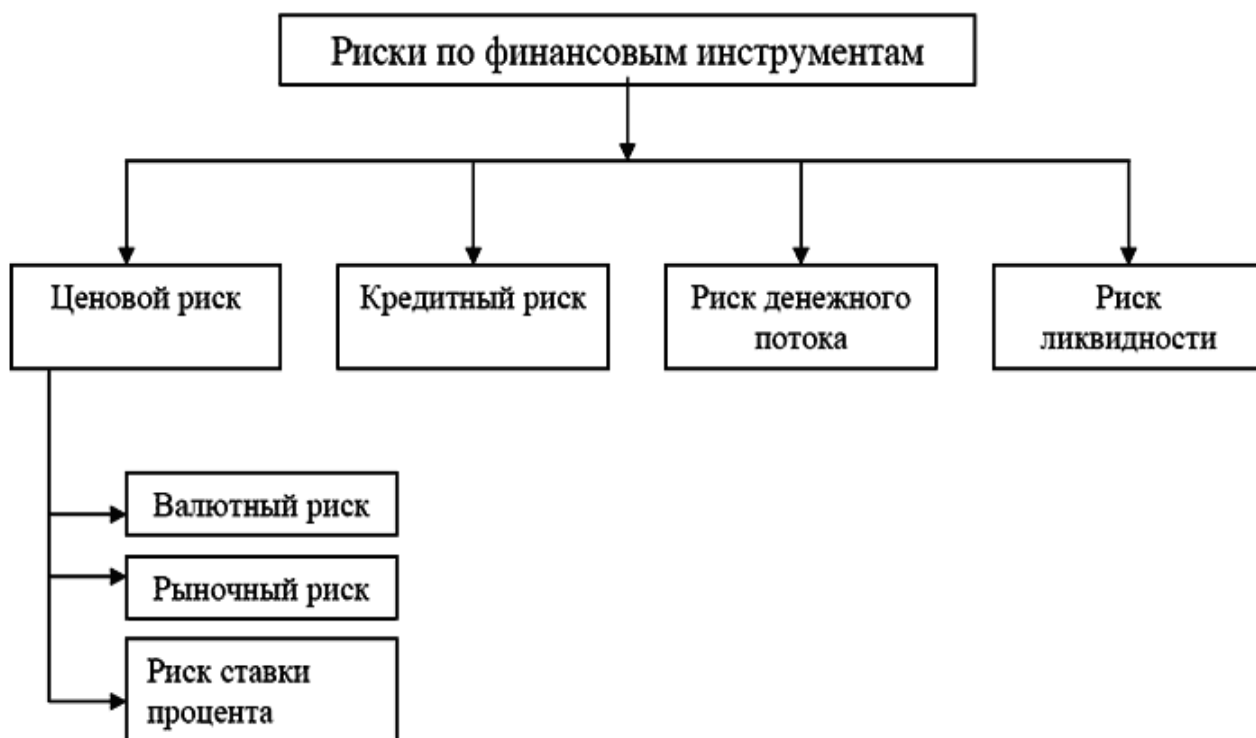


Рис 3. Классификация финансовых рисков

Ценовой риск содержит как потенциальную возможность убытков по операциям с финансовыми инструментами, так и потенциальную возможность получения прибыли. Как показано на рис. 5, ценовой риск проявляется в виде валютного риска, рыночного риска и риска ставки процента.

Валютный риск – это риск возможных изменений в стоимости финансового инструмента из-за изменения обменного курса валют. Он может

возникнуть по любым инструментам; стоимость выражена в любой валюте, отличной от национальной валюты страны. Падение валютного курса приводит к потерям для держателя финансовых активов и выгодам – для имеющих финансовые обязательства. Повышение валютного курса приводит к обратному результату для финансовых активов и обязательств.

Риск ставки процента связывают с изменениями в стоимости отдельных финансовых инструментов из-за изменений рыночных ставок процента по такого рода инструментам. В МСФО-32 указывается, что составители финансовой отчетности обязаны раскрывать подверженность риску ставки процента для финансовых инструментов, отражаемых в балансе и отдельно – не отражаемых в нем.

Риск ликвидности возникает для финансовых активов в ситуации, при которой невозможно быстро реализовать и превратить в денежные поступления какой-либо из финансовых инструментов (активов) по цене, близкой к его реальной стоимости.

Риск денежного потока связывают с возрастающей неопределенностью поступления денежных средств (денежных потоков), ожидаемых от имеющихся в наличии денежных финансовых инструментов.

Кредитный риск связан с возможной вероятностью невыполнения обязательств одной из сторон по финансовому активу другой стороны, возникновения у последней финансовых убытков и непоступления ожидаемых притоков денежных средств.

Первоначальное признание финансовых инструментов производится по фактическим затратам на приобретение финансового актива или по фактической сумме поступающего возмещения для оценки финансового обязательства. Затраты, понесенные при совершении сделки, включаются в стоимость финансового инструмента при его первоначальном признании.

Первоначальная стоимость принятых к учету финансовых инструментов отождествляется с их справедливой стоимостью, наилучшим аналогом которой является рыночная цена финансового инструмента, откорректированная на сумму затрат по проведению сделки. Но стандарт не рассматривает рыночную цену единственной основой справедливой стоимости, подчеркивая, что справедливую стоимость финансового инструмента можно определять одним или несколькими общепринятыми способами.

Справедливая стоимость финансовых активов и финансовых обязательств является величиной приближенной, к которой в идеале стремится цена финансового инструмента.

Определение хеджирования для защищаемых финансовых инструментов и операций в финансовом учете можно сформулировать как использование производных и непроизводных финансовых инструментов для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости или денежных потоков хеджированных статей, то есть защищаемых финансовых инструментов. Изменения возникают под влиянием рыночной конъюнктуры, колебаний валютных курсов, финансового положения контрагентов и других объективных факторов.

Хеджируемой статьей, на защиту которой направлено хеджирование, может быть финансовый актив, финансовое обязательство, твердое договорное соглашение или предполагаемая будущая сделка, подверженные риску изменения стоимости или изменения будущих потоков денежных средств.

При хеджировании потери компенсируются доходами, которые взаимосвязанно симметрично признаются на счете прибылей и убытков. В конечном итоге выявляется результат хеджирования – чистые потери или доходы.

Инструментами хеджирования выступают любые производные финансовые инструменты, за исключением опционов.

Хеджируемой статьей можно определить любой финансовый актив или финансовое обязательство, признанное в балансе, а также не принятые на баланс соглашения и сделки, которые еще не заключены, но вероятность их заключения чрезвычайно велика.

Отношения хеджирования. Стандарт различает три вида отношений: хеджирование справедливой стоимости; хеджирование денежных потоков и хеджирование чистых инвестиций в зарубежные компании.

В МСФО-32 указано, что для каждого класса финансовых активов, финансовых обязательств, долевых инструментов в примечаниях к отчетности необходимо раскрывать:

- информацию о составляющих и о характере финансовых инструментов, которые могут влиять на величину, распределение во времени и направленность денежных потоков;
- учетную политику и методы признания в балансе, а также методы оценки финансовых инструментов.

2. Финансовые инструменты: признание и оценка

Особенно важно раскрыть информацию о потенциальных угрозах возникновения рисков от операций с финансовыми инструментами, об

учетной политике, принятой для признания и отражения финансовых инструментов, и о методах их оценки.

Для операций хеджирования необходимо приводить описание политики по управлению финансовыми рисками и политики по хеджированию каждого из основных видов ожидаемых сделок.

Все финансовые инструменты при первоначальном признании классифицируются по одной из следующих категорий:

1) финансовые активы, предназначенные для торговли, т.е. те инвестиции, которые осуществляются для спекуляций на рынке ценных бумаг с целью получения дохода от краткосрочного колебания рыночных цен;

2) инвестиции, удерживаемые до погашения, т.е. инвестиции в финансовые активы с фиксированным сроком погашения, фиксированным доходом, которые не подлежат продаже до даты их погашения;

3) ссуды, дебиторская задолженность, образующиеся у компании при предоставлении ею денежных средств, товаров и услуг непосредственно должнику;

4) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, – те финансовые активы, которые не попали в предыдущие группы.

Основания, по которым стандарт, 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» группирует финансовые активы, не связаны со сроками обращения данных инструментов. Международная практика не делит финансовые активы на долгосрочные и краткосрочные. В основу классификации финансовых активов положены принципы формирования инвестиционного портфеля организации, отражающие соотношение инвестиций, осуществленных с целью получения спекулятивной маржи, и инвестиций, осуществленных для получения инвестиционного дохода в виде процентов или дисконта по долговым ценным бумагам. Если в отчетности организации активы подразделяются на долгосрочные и краткосрочные, то финансовые активы дополнительно могут группироваться в зависимости от срока обращения. Однако этот принцип деления финансовых активов является дополнительным, а не главным.

К финансовым активам относятся долевые инструменты другой компании, дающие право на долю ее активов, остающуюся после вычета всех обязательств. Такие долевые инструменты представлены вложениями в акции других компаний. Однако это не распространяется на инвестиции в дочерние и ассоциированные компании хотя и являются разновидностью финансовых инструментов. Их учет определяют другие стандарты:

МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные организации».

Финансовые инструменты включают первичные инструменты, такие как дебиторская и кредиторская задолженность и долевые ценные бумаги, а также производные инструменты.

К производным финансовым инструментам относятся финансовые инструменты, стоимость которых меняется в результате изменения процентной ставки, индекса цен или другой переменной, для приобретения которых необходимы сравнительно небольшие первоначальные инвестиции и расчеты по которым будут осуществлены в будущем.

В качестве производных финансовых инструментов выступают финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы.

Опцион представляет собой сделку, оформляемую договором – контрактом купли-продажи, по которому одна сторона имеет право, но не обязана в течение определенного времени требовать у продавца поставки в настоящее время или в будущем продать (купить) у другой стороны соответствующий базисный актив, включая финансовый, по цене, устанавливаемой при заключении договора, с уплатой за это право определенной суммы денежных средств (премии). Финансовые свопы относятся к срочным сделкам.

Под фьючерсными контрактами понимаются производные финансовые инструменты, представленные в виде стандартных договоров купли-продажи (поставки) биржевого актива на будущую дату по цене, принятой участниками сделки на дату ее заключения.

Базисными активами для фьючерсных контрактов служат:

- курсы валюты – валютный фьючерс;
- курсы акций ведущих компаний – фондовый фьючерс;
- активы, приносящие доход в виде процента (депозиты, облигации) – процентный фьючерс;
- товары – товарный фьючерс;
- биржевые индексы – индексный фьючерс.

Фьючерсные контракты, как правило, используются для хеджирования и в спекулятивных целях. Хеджирование означает технику страхования от риска убытков, причиной которых являются неблагоприятные изменения процентных ставок, валютных курсов, цены товара, путем использования срочных сделок. Хеджирование осуществляется также с помощью опционов. Владельцы того или иного актива хеджируются от падения цен на него

покупкой опциона пут (опциона на покупку) или опциона кол (опциона на продажу).

Форвардный контракт – нестандартный контракт, заключаемый его участниками вне биржевой торговли по купле-продаже товаров, финансовых активов, иностранной валюты по установленным контрактом ценам и с условием завершения сделки в будущем по ценам на дату ее заключения. Как правило, форвардные контракты дороже фьючерсных.

Своп – операция по обмену активами между ее участниками для снижения процентного или валютного риска. Валютный своп – это комбинированная срочная валютная сделка (покупка валюты) на условиях «спот» с одновременной ее продажей на условиях форвардной сделки; то же представляет собой процентный своп.

Производные финансовые инструменты обуславливают передачу одной стороной другой стороне некоторых финансовых рисков, определяемых базисным финансовым инструментом, хотя сам базисный инструмент не передается тому, кто оформляет производные финансовые инструменты.

МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» регламентирует критерии признания финансовых инструментов в отчетности: финансовый актив или финансовое обязательство признается в балансе тогда, когда компания становится стороной по договору в отношении данного финансового инструмента.

Например, дебиторская и кредиторская задолженность признаются как активы или обязательства, когда возникает юридическое право на получение денежных средств или денежных обязательств. Форвардный контракт признается как актив или обязательство на дату возникновения обязательства по покупке или продаже, а не на дату закрытия, когда происходит фактический обмен. Финансовые опционы признаются в качестве активов или обязательств только при заключении договора между владельцем и продавцом.

Операции по покупке финансовых активов, имеющие регулярный характер, могут признаваться в бухгалтерском финансовом учете одним из двух способов:

- на дату заключения сделки;
- на дату завершения расчетов.

Используемый способ применяется последовательно к каждой группе финансовых активов.

Согласно действующему стандарту можно применить первоначальная, т.е. на дату их признания и последующая оценка финансовых инструментов.

При первоначальном признании финансовый актив оценивается по фактическим затратам, а финансовое обязательство – по фактической сумме поступающего возмещения.

Фактические затраты считаются справедливой стоимостью внесенного (в случае актива) или полученного (в случае обязательства) возмещения. Затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку финансовых активов и финансовых обязательств. Справедливая стоимость внесенного или полученного возмещения обычно зависит от цены сделки или других рыночных цен. Если возможность определения рыночных цен с достаточной степенью достоверности отсутствует или ограничена, то справедливая стоимость возмещения рассчитывается как сумма всех будущих платежей, дисконтированная с использованием преобладающей рыночной ставки процента для аналогичного финансового инструмента, выпущенного эмитентом с аналогичным рейтингом.

Последующая оценка финансового актива различается в зависимости от принадлежности финансового актива к классификационным группам:

- справедливая стоимость, т.е. рыночная стоимость с учетом затрат по сделке - используется для оценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи или предназначенных для торговли, в том случае, если справедливую стоимость их можно определить достоверно;
- сумма амортизированных затрат с использованием метода эффективной ставки процента – используется для тех финансовых активов, для которых невозможно определить справедливую стоимость, для ссуд, а также для инвестиций, удерживаемых до погашения, но только в том случае, если компания имеет твердое намерение владеть этими инвестициями до погашения.

Справедливая стоимость является наиболее предпочтительной оценкой для большинства финансовых активов.

Показателем справедливой стоимости для рыночных финансовых активов является рыночная цена, для нерыночных - цена, определенная с помощью дисконтирования денежных потоков или иным способом, принятым для этой цели. Дисконтирование денежных потоков означает приведение разновременных значений потоков денежных средств к их ценности на определенный момент времени.

При использовании любой оценки на каждую отчетную дату в соответствии с рекомендациями МСФО 36 «Обесценение активов» должны проверяться условия обесценения финансового актива, и при их наличии предусмотрена переоценка обесцененного финансового актива.

Последующая оценка финансовых обязательств заключается в следующем:

- по амортизированным затратам оцениваются все финансовые обязательства после их первоначального признания; исключение составляют обязательства, предназначенные для торговли, и обязательств по производным инструментам;

- по справедливой стоимости оцениваются финансовые обязательства, предназначенные для торговли, и обязательства по производным инструментам после их первоначального признания.

Обязательства по производным финансовым инструментам, погашаемым некотируемыми долевыми финансовыми инструментами, рекомендуется оценивать по фактическим затратам ввиду практических трудностей их достоверной оценки по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость финансового актива и финансового обязательства может определяться с помощью одного или нескольких способов. Общими для них являются исходные данные, которыми пользуются участники рынка: ставки за досрочное погашение, нормы оценочных убытков по выданным кредитам, процентные ставки, коэффициенты дисконтирования. Наиболее приемлемым показателем справедливой стоимости считаются опубликованные котировки финансовых активов и финансовых обязательств на активном рынке. Рыночной котировкой для имеющегося актива и выпускаемого обязательства обычно считается текущая цена спроса, а для приобретаемого актива или имеющегося обязательства - текущая цена предложения. Если рынок не является активным, то опубликованные котировки корректируются на текущую рыночную цену аналогичного или очень схожего финансового инструмента. В мировой практике имеются и другие проверенные способы определения справедливой стоимости финансовых инструментов.

ТЕМА 6. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ И ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

План темы:

1. Учет операций по кредитам и займам (МСФО 23).
2. Влияние изменений обменных курсов валют (МСФО 21).

1. Учет операций по кредитам и займам

Учет затрат по займам в международных стандартах регламентируется МСФО 23 «Затраты по займам», согласно которому затраты по займам определяются как процентные и другие расходы, понесенные компанией в связи с получением заемных средств.

Цель стандарта. Установление принципов отражения затрат по займам.

Сфера применения стандарта. Стандарт не относится к фактическим или подразумеваемым затратам относительно акционерного капитала, в том числе привилегированным акциям, не классифицируемого как обязательство.

Организации не обязаны применять IAS 23 к затратам по займам, которые непосредственно относятся к приобретению, строительству или производству:

- квалифицируемого актива, оцениваемого по справедливой стоимости;
- запасов, которые изготавливаются или производятся в больших количествах на постоянной основе.

В затраты по займам могут включаться:

1. проценты по краткосрочным и долгосрочным ссудам, банковским овердрафтам;
2. амортизация скидок или премий, связанных с ссудами;
3. амортизация дополнительных затрат, понесенных в связи с организацией получения ссуды;
4. платежи в отношении финансового лизинга;
5. курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

Амортизация скидок, премий и дополнительных затрат означает равномерное признание этих затрат в качестве расходов тех отчетных периодов, к которым они относятся.

Таким образом, под затратами по займам понимаются затраты организаций, связанные как с банковскими, так и с коммерческими кредитами.

МСФО 23 «Затраты по займам», допускает альтернативность учета затрат по займам и предусматривает два следующих подхода:

- основной, требующий отнесения затрат по займам на расходы того периода, в котором они понесены;
- допустимый альтернативный, предусматривающий возможность отнесения затрат по займам на расходы того периода, в котором они понесены, за исключением той части, которая должна включаться в квалифицируемый актив.

Квалифицируемый актив – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или продаже требует значительного времени.

Примерами квалифицируемых активов являются основные средства, требующие достаточно больших затрат времени на приобретение или строительство; запасы, требующие значительного времени на доведение их до состояния, в котором они могут быть полезно использованы. Не относятся к квалифицируемым активам объекты, которые производятся повседневно, на повторяющейся основе, на протяжении короткого времени, а также активы, готовые к использованию или продаже при их приобретении.

В соответствии с основным подходом затраты по займам и кредитам не включаются в стоимость объектов, в том числе и в стоимость квалифицируемых активов, и признаются расходами того периода, в котором произведены, т.е. относятся на уменьшение финансового результата. Такой порядок признания затрат по займам и кредитам не зависит от условий их получения.

Согласно допустимому альтернативному подходу необходимо включать затраты по займам и кредитам, полученным непосредственно на приобретение квалифицируемого актива, в его первоначальную стоимость. К ним относятся те затраты, которых можно было бы избежать, если бы не были произведены расходы на соответствующий актив. Определение затрат, которых можно избежать, на практике вызывает трудности, поэтому применение указанного правила во многом основано на субъективной оценке.

Сумма затрат по займам, подлежащая включению в первоначальную стоимость квалифицируемого актива, определяется по фактическим затратам, связанным с данным займом, за вычетом дохода от временного инвестирования заемных средств. Временное инвестирование заемных

средств (вложение в финансовые инструменты, приносящие доход) возможно в том случае, если момент получения заемных средств опережает срок их использования для приобретения квалифицируемого актива.

Начало капитализации затрат по займам, т.е. включения их в стоимость квалифицируемого актива, определяется рядом условий:

- а) формируются расходы по данному активу;
- б) возникли затраты по займам;
- в) положено начало работам, необходимым для подготовки квалифицируемого актива к использованию или продаже.

Приостановка капитализации затрат по займам должна осуществляться если активная деятельность по подготовке квалифицируемого актива к использованию или продаже прерывается в течение продолжительных периодов.

Прекращение капитализации затрат по займам должно осуществляться в том случае, когда завершены все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию или продаже.

Исходя из этих требований определяется период, в течение которого затраты по займам должны быть включены в стоимость квалифицируемого актива. Такой порядок используется только в том случае, если в соответствии с учетной политикой принят допустимый альтернативный порядок учета затрат по займам.

В соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам», в финансовой отчетности отражается следующая информация о затратах по займам:

- учетная политика, принятая для формирования затрат по займам и кредитам;
- сумма затрат по заемным средствам, капитализированная в течение периода;
- ставка капитализации, использованная для определения общей суммы затрат по займам и кредитам, приемлемых для капитализации.

электростанция может быть квалифицируемым активом, так как строительство будет осуществляться в течение длительного времени.

Пример. Организация осуществляет производство молочной продукции. Актив не является квалифицируемым, так как производство осуществляется на повторяющейся основе и занимает короткий промежуток времени.

Пример. Организация приобрела группу биологических активов, оцениваемых по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Данный актив не является квалифицируемым, так как оценивается по справедливой стоимости.

Пример. Организация получила кредит общего назначения на развитие хозяйственной деятельности. Планируется строительство торгового комплекса. Проводится мониторинг рынка по подбору строительной организации, архитектурной компании. В данном случае капитализация затрат по займам не может быть начата, так как не выполняется условие: не понесены расходы по активу.

Пример. Организация планирует строительство торгового комплекса. Было получено разрешение на строительство и уплачена государственная пошлина. Для строительства объекта был получен кредит. В данном случае капитализация затрат по займам может быть начата, так как выполняются все условия. Были понесены затраты по активу, понесены затраты по кредиту, осуществляется подготовка актива.

2. Влияние изменений обменных курсов валют

Цель стандарта – установление принципов отражения операций в иностранной валюте:

- зарубежной деятельности через обособленные подразделения, дочерние, ассоциированные и другие подобные организации;
- пересчет показателей в валюту представления финансовой отчетности.

Сфера применения стандарта. Стандарт (IAS 21) применяется для учета осуществляемых операций в иностранной валюте, объектов в финансовой отчетности, выраженных в иностранной валюте, при пересчете результатов от осуществления зарубежной деятельности и финансовых показателей в валюту отчетности.

Стандарт (IAS 21) не применяется:

- к валютным производным инструментам (договорам), учету хеджирования статей в иностранной валюте, включая хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность, которые относятся к сфере применения IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
- в отношении представления в отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникших в результате осуществления операций в иностранной валюте или пересчета денежных притоков и оттоков от зарубежной деятельности, находящихся в сфере влияния IAS 7 «Отчет о движении денежных средств».

Организациям для операций, находящихся в сфере влияния стандарта (IAS 21), важно определиться с выбором двух составляющих:

- функциональной валюты;
- валюты отчетности.

Функциональная валюта – валюта, которая используется организацией в основной экономической среде.

Иностранная валюта – любая другая валюта, не являющаяся функциональной для организации.

Валюта отчетности – валюта, в которой составляется финансовая отчетность.

Среди особенностей учета операций в иностранной валюте выделяется необходимость пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли и учета курсовых разниц. В международных стандартах учету операций в валюте посвящен МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

Предприятие оценивает свои активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы в функциональной валюте, которая является валютой, наилучшим образом отражающей экономическое содержание соответствующих событий и обстоятельств, относящихся к операциям данного предприятия. Все операции в валютах, отличных от функциональной валюты компании, являются операциями в иностранной валюте.

В международных стандартах отсутствует понятие функциональной валюты. При его определении необходимо учитывать, в частности, следующие факторы:

- валюту, которая в наибольшей степени влияет на продажные цены;
- валюту страны, конкурентные силы и законы которой в основном определяют продажные цены предприятия;
- валюту, которая в основном влияет на затраты на материалы, оплату труда и другие затраты;
- валюту, в которой генерируются средства от финансовой деятельности;
- валюту, в которой предприятие предпочитает хранить или держать поступления от основной деятельности.

Согласно стандарту 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» валютной операцией признается операция, деноминированная в иностранной валюте или требующая расчета в ней.

Операции в иностранной валюте имеют место, когда хозяйствующий субъект:

1. покупает или продает товары или услуги, цены на которые указаны в иностранной валюте;
2. получает или погашает заем или кредит, суммы, которых указываются в иностранной валюте;
3. становится стороной невыполненного валютного контракта;
4. каким-либо другим образом приобретает или продает активы или принимает на себя и погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

Согласно международной практике существует следующее правило отражения операций в иностранной валюте: операция в иностранной валюте при ее первоначальном признании учитывается в валюте национальной финансовой отчетности путем пересчета стоимости приобретенных или проданных активов и принятых обязательств, оцененных в иностранной валюте, по валютному курсу на дату совершения операции.

Валютный курс на дату операции в финансовых кругах называют курсом спот. **Спот** – класс сделок на наличный актив (товары, акции, облигации, валюту) на условиях его немедленной оплаты и поставки; цена таких сделок называется «ценой спот», а рынок, на котором ведутся спотовые сделки – спотовым рынком.

На практике зачастую используется усредненный курс, который приблизительно выражает фактический курс на дату совершения операции, например, средний курс за неделю или за месяц. Такой курс может использоваться для операций в иностранной валюте, совершенных в течение этого периода, если колебание валютных курсов незначительно. При значительных колебаниях валютных курсов использование среднего курса за период оказывается ненадежным.

Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, учитываются на каждую отчетную дату по следующим правилам:

- денежные статьи – денежные средства, дебиторская и кредиторская задолженности, выраженные в иностранной валюте, представляются с использованием конечного курса;
- неденежные статьи – основные средства, материально-производственные запасы и т.п., выраженные в иностранной валюте, учтенные по фактической себестоимости приобретения, пересчитываются на основе валютного курса на дату совершения валютной операции;
- неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по справедливой стоимости, пересчитываются на основе валютных курсов, действовавших на дату определения справедливой стоимости.

В результате изменения обменного курса в период между датой совершения хозяйственных сделок и датой погашения обязательств и требований по валютной операции или отчетной датой образуется курсовая разница.

Курсовая разница – это разница, возникающая в результате отражения в отчетах одного и того же количества единиц иностранной валюты в валюте отчетности по разным валютным курсам.

По МСФО21 «Влияние изменений валютных курсов рекомендуется два способа бухгалтерского учета курсовых разниц:

- основной способ – курсовая разница, образующаяся при погашении обязательств и требований или при отражении их в отчетности по курсам, отличным от тех, по которым они были признаны первоначально, признается в качестве дохода или расхода в отчетном периоде ее формирования. Исключение составляет курсовая разница, возникающая по инвестициям в зарубежную компанию, которая классифицируется как собственный капитал;
- разрешенный альтернативный способ – курсовая разница, возникающая в результате серьезной девальвации или снижения стоимости валюты, должна включаться в балансовую стоимость соответствующего актива.

При использовании основного метода учета сумма курсовой разницы признается доходом или расходом на дату ее возникновения. При этом если операция в иностранной валюте и соответствующий платеж осуществляются в течение одного отчетного периода, вся сумма курсовой разницы признается в этом периоде. Если расчет по операции производится в следующем или следующих отчетных периодах, то в отчетном периоде признается только сумма курсовых разниц, возникшая в результате пересчета денежных статей на дату составления финансовой отчетности. Исключение из приведенного правила составляет курсовая разница, возникающая по инвестициям в зарубежную компанию. Данная курсовая разница классифицируется в финансовой отчетности как собственный капитал.

В соответствии с разрешенным альтернативным способом учета курсовая разница включается в стоимость активов, выраженных в иностранной валюте. Однако такой способ применяется лишь при существенном снижении стоимости валюты в результате серьезной девальвации и при выполнении следующих условий:

- 1) обязательства, выраженные в валюте, не могли быть урегулированы до наступления крупной девальвации;

2) приобретение актива, стоимость которого выражена в валюте, является «недавним», т.е. в пределах 12 месяцев, предшествующих крупной девальвации;

3) скорректированная балансовая стоимость актива не превышает наименьшее из двух значений: затрат на замену актива и суммы, возмещаемой из полученных средств от продажи или использования актива.

Таким образом, приоритетным считается отнесение курсовых разниц к доходам или расходам определенного отчетного периода. Присоединение сумм курсовых разниц к собственному капиталу является исключением из общего правила и относится только к инвестициям в зарубежную компанию.

В формах финансовой отчетности в отношении курсовых разниц: раскрывается следующая информация:

- сумма курсовой разницы, включенная в чистую прибыль или убыток в отчетном периоде;
- сумма курсовой разницы, классифицируемой как капитал;
- сумма курсовых разниц, включаемая в балансовую стоимость актива в соответствии с альтернативным способом.

В случае отличия валюты финансовой отчетности от валюты страны, в которой находится предприятие, указывается причина использования другой валюты. Раскрывается также информация об изменении зарубежной деятельности. МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» поощряется раскрытие в отчетности политики хозяйствующего субъекта в области управления валютными рисками.

Пример. Организация является российской, ведет учет и составляет отчетность в национальной учетной валюте - рублях. Зарубежную деятельность не осуществляет. В качестве функциональной валюты выбрана национальная учетная валюта - российский рубль.

Пример. Отчитывающейся организацией является организация с иностранными инвестициями, зарегистрирована на территории РФ. Основные денежные потоки поступают в долларах США. Специалисты отчитывающейся организации определили, что потоки денежных средств в иностранной валюте оказывают существенное влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации. В качестве функциональной валюты выбран доллар США.

Пример. Отчитывающаяся организация зарегистрирована на территории Российской Федерации. На территории Российской Федерации осуществляется производство продукции, которая преимущественно импортируется в страны Евросоюза, и договоры на поставку заключаются в

евро. Специалисты отчитывающейся организации определили, что цены на продукцию, материальные и трудовые затраты формируются в рублях. Для выбора функциональной валюты этот факт явился определяющим. Функциональной валютой выбран российский рубль.

Пример. Организация зарегистрирована на территории Российской Федерации, и в качестве функциональной валюты определен российский рубль. Контракт на импорт продукции был заключен в евро. Договором предусмотрена поставка партии продукции определенного качества и количества на 1000 евро.

Отгрузка товара и признание выручки. На дату отгрузки товара и признания выручки обменный курс составлял 35 руб. за один евро. Следовательно, выручка составит 35 тыс. руб. (1000×35).

Признана выручка:

Д-т сч. «Задолженность покупателя» (35 тыс. руб.)

К-т сч. «Выручка» (35 тыс. руб.).

Задолженность оплачена покупателем. На дату оплаты обменный курс составлял 34 руб. за один евро. Полученная выручка составит 34 тыс. руб. (1000×34). Поскольку в учете выручка изначально была признана в сумме 35 тыс. руб., то разница 1000 руб. ($35\ 000 - 34\ 000$) будет признана отрицательной курсовой разницей, которая признается убытком.

Получена выручка от покупателя:

Д-т сч. «Денежные средства» (34 тыс. руб.)

К-т сч. «Задолженность покупателя» (34 тыс. руб.).

Признана отрицательная курсовая разница:

Д-т сч. «Убыток по курсовой разнице» (1 тыс. руб.)

К-т сч. «Задолженность покупателя» (1 тыс. руб.).

РЕЗЮМЕ

МСФО 11, 17, 21, 23, 27, 28, 31, 32, 39 регулируются наиболее важные аспекты бухгалтерского финансового учета хозяйственных операций по аренде имущества, капитальному строительству, займам и кредитам, валютных, связанных с формированием финансовых инструментов, инвестициями и совместной деятельностью.

В соответствии с МСФО 17 арендные операции подразделяются на операционную и финансовую аренду. При операционной аренде имущество учитывается на балансе арендодателя, при финансовой – на балансе арендатора. В последнем случае арендные платежи распределяются в течение срока аренды в зависимости от ставки процента на остаток неоплаченного обязательства.

Ключевым вопросом учета договоров подряда, предусматривающих сооружение объектов или их комплексов, является распределение доходов и затрат по отчетным периодам, в которых производились работы. По МСФО 11 доходы и затраты по договору подряда признаются поэтапно, в соответствии со стадией завершения работ, если результат может быть надежно оценен. В противном случае доход признается только в той степени, в какой имеется уверенность, что понесенные затраты будут возмещены.

МСФО 23 допускает два варианта учета затрат по займам и кредитам. Основной порядок требует отнесения их на расходы того периода, в котором они понесены, альтернативный предусматривает возможность включения их части в стоимость квалифицируемого актива. Под квалифицируемым активом понимается актив, подготовка которого к использованию или продаже требует значительного времени.

Операции в иностранной валюте по МСФО 21 должны учитываться в национальной валюте. Курсовые разницы в соответствии с основным вариантом учета признаются в качестве доходов или расходов в периоде их формирования.

Под финансовым инструментом в МСФО 32 понимается договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство – у другого. По МСФО 39 при первоначальном признании финансовый актив оценивается по фактическим затратам, финансовое обязательство – по сумме фактического возмещения. В качестве последующей оценки финансового актива и финансового обязательства должна использоваться их справедливая стоимость. Исключение составляют финансовые активы, по которым невозможно определить справедливую сто-

имость, ссуды и инвестиции, удерживаемые до погашения. Указанные финансовые активы оцениваются по амортизированным затратам.

Материнская компания, имеющая инвестиции в дочерние компании, в соответствии с МСФО 27 должна составлять сводную отчетность. Формирование сводной отчетности состоит в сложении аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в финансовой отчетности материнской и дочерних компаний за исключением внутренних операций между ними. Инвестиции в ассоциированные компании по МСФО 28 учитываются по долевному участию. Если инвестиция приобретена для продажи в ближайшем будущем, в качестве ее оценки может использоваться фактическая себестоимость. Участие в совместной деятельности регламентируется МСФО 31, рекомендующим составлять сводную отчетность совместно контролируемых компаний способом пропорционального свода данных,

В России наиболее близки к регламентациям МСФО правила бухгалтерского финансового учета договоров подряда, затрат по кредитам и займам и операций в валюте, изложенные в ПБУ 2/94, ПБУ 3/2000, ПБУ 15/01, которые можно считать некоторыми аналогами МСФО 11, МСФО 21 и МСФО 23. Ряд аспектов учета, изложенных в МСФО 32, 39, регулируется ПБУ 19/02, Вместе с тем в состав финансовых вложений, регламентируемых ПБУ 19/02, включена лишь часть объектов, учитываемых в качестве финансовых активов по МСФО 32, 39. Не урегулированы в российском стандарте и правила учета финансовых обязательств, являющихся неизбежным следствием использования финансовых инструментов. Вследствие отсутствия российских аналогов МСФО 17, 27, 28 сохраняются существенные отличия от МСФО отечественного учета арендных операций и инвестиций в дочерние и зависимые компании. Таким образом, пока еще нельзя говорить о полной адаптации к МСФО правил отечественного учета многих хозяйственных операций.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что понимается в МСФО под финансовой арендой?
2. Могут ли согласно МСФО объекты, переданные в финансовую аренду, учитываться на балансе арендодателя?
3. Каким международным стандартом регламентируется учет договоров подряда?
4. Относятся ли согласно МСФО к затратам по договору подряда общие административные расходы?
5. Включаются ли по МСФО в себестоимость активов проценты по кредитам и займам?
6. Что понимается под квалифицируемым активом?
7. В каких денежных единицах согласно МСФО должны учитываться операции в иностранной валюте?
8. Могут ли в соответствии с МСФО включаться в стоимость активов курсовые разницы?
9. Что понимается под финансовым инструментом?
10. Обязательно ли согласно МСФО деление финансовых активов на долгосрочные и краткосрочные?
11. Должны ли в соответствии с МСФО переоцениваться вложения в ценные бумаги в случае их обесценивания?
12. Каким международным стандартом регламентируется учет инвестиций в дочерние и ассоциированные компании?
13. Используется ли оценка по долевого участию для учета совместной деятельности?

ТЕМА 7. УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

План темы:

1. Учет обязательств по оплате труда и пенсионному обеспечению.
 - а. Характеристика стандарта МСФО 19 «Вознаграждения работникам».
 - б. Характеристика стандарта МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».
2. Учет обязательств по налогу на прибыль (МСФО 12).

1. Учет обязательств по оплате труда и пенсионному обеспечению

Ни одна область бухгалтерского учета не отражает так глубоко интересы широких народных масс, как учет расчетов по оплате труда и социальному обеспечению, и именно эта область учета особенно сложна в, связи с большим разнообразием практических ситуаций. В международной практике рассматриваемым вопросам посвящены два стандарта: МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)». Указанные стандарты определяют общие правила бухгалтерского учета и представления в финансовой отчетности различных видов выплат работникам. В России еще не разработано единое ПБУ, регламентирующее учет и отражение в отчетности обязательств по оплате труда и социальному обеспечению. Оплата труда в России регламентируется Трудовым кодексом РФ, Гражданским кодексом РФ, Налоговым кодексом РФ, Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и другими документами.

Цель стандарта. Установление правил учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам.

Сфера применения стандарта. Стандарт (IAS 19) применяется работодателями для учета вознаграждений работникам, в том числе:

- в соответствии с договором между работником и работодателем;
- в соответствии с требованиями законодательства или внутриотраслевыми требованиями, на основании которых работодатель уплачивает национальные, государственные, отраслевые или другие пенсионные взносы;
- в соответствии с практикой организации по выплате вознаграждений работникам при наступлении определенных обстоятельств.

Стандарт (IAS 19) не применяется в отношении:

- вознаграждений работникам, которые находятся в сфере действия IFRS 2 «Платеж, основанный на акциях»;
- отчетности по пенсионным планам в соответствии с IAS 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам», применяемым пенсионными фондами.

Согласно МСФО 19 «Вознаграждения работникам» все виды выплат, которые осуществляет работникам предприятие, учитываются по следующим классификационным группам:

- краткосрочные вознаграждения, к которым относятся; заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное страхование, ежегодный оплачиваемый отпуск и пособие по болезни, премии (если они выплачиваются в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги предприятию) и др.;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности, включающие пенсии и иные вознаграждения после выхода на пенсию, а также страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные вознаграждения работникам, как оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, оплачиваемый творческий отпуск, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, премии и другие выплаты в случае, если они осуществляется в срок более 12 месяцев после окончания периода, в котором они были заработаны;
- выходные пособия, выплачиваемые при увольнении работника как по требованию администрации, так и по его собственному желанию;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами, которые включают такие вознаграждения, как акции, опционы на акции, долевыми финансовыми инструментами, которые были выпущены для работников по цене ниже той, по которой данные инструменты выпускались для третьих лиц; денежные выплаты, размеры которых зависят от рыночной цены на акции компании.

Так как перечисленные группы выплат работникам имеют разное экономическое содержание, МСФО 19 «Вознаграждения работникам» устанавливаются для каждой из них отдельные требования к оценке и представлению в отчетности. В классификационные группы вознаграждений работникам включены выплаты как самим работникам, так и их иждивенцам, а также выплаты в пользу других лиц, например, страховых компаний. В число работников входят также руководители компаний и другой управленческий персонал. Кроме того, в состав выплат по заработной плате включаются заработки, начисление которых производится работнику как на

основе полного рабочего дня, так и на основе частичной и временной занятости.

Краткосрочные вознаграждения работникам признаются в качестве обязательства с одновременным начислением расхода, если только они не должны включаться в себестоимость активов по МСФО 2 «Запасы» и МСФО 16 «Основные средства». В соответствии с МСФО 19 отнесению на расходы текущего периода подлежат и суммы начисленных пособий по нетрудоспособности и уходу за ребенком. Сумма обязательств в бухгалтерском учете признается за вычетом выплаченных вознаграждений. Если выплаченные суммы превышают начисленные, то разница зачисляется в активе бухгалтерского баланса в состав дебиторской задолженности. Оценка краткосрочных вознаграждений не требует дисконтирования, поскольку период, за который они начисляются, не превышает отчетного периода.

Краткосрочные оплачиваемые отпуска подразделяются на накапливаемые и неаккупиваемые.

Накапливаемые оплачиваемые отпуска включают ежегодные краткосрочные отпуска и отпуска по болезни. Они могут быть перенесены и оплачены в будущих периодах, если своевременно не использованы. Накапливаемые отпуска могут оплачиваться в виде денежной компенсации за неиспользованный отпуск или быть некомпенсируемыми. По МСФО 19 необходимо оценивать ожидаемые затраты и обязательства по оплате накапливаемых отпусков с учетом дополнительной суммы за неиспользованный отпуск,

Неаккупиваемые оплачиваемые отпуска не переносятся на будущие периоды. К ним относятся отпуска по уходу за ребенком, на выполнение обязанностей судебного заседателя, отпуска на кратковременные воинские сборы. Неаккупиваемые отпускные начисляются как обязательства и признаются расходом в том периоде, в котором предоставляются отпуска.

Премияльные и участие в прибыли обуславливают дополнительные выплаты в качестве вознаграждения работникам. Затраты на участие в прибыли и выплату премий признаются в случае, если имеется вытекающее из договора или законодательства обязательство производить такие выплаты и это обязательство может быть надежно оценено.

Вознаграждения в неденежной форме учитываются как расходы того отчетного периода, в котором они предоставлялись работникам.

Учет вознаграждений по окончании трудовой деятельности достаточно сложен, поскольку обусловлен соглашениями с работниками, являющимися основанием для разработки пенсионных планов.

Различают два вида пенсионных планов: с установленными взносами и установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами заключаются в обязательствах предприятия по уплате определенных взносов в пенсионный фонд, независимо от последующих выплат пенсионного вознаграждения. При этом предприятие не несет ответственности ни за размер, ни за продолжительность пенсионных выплат, которые будут производиться после выхода работника на пенсию. Сумма пенсионных выплат после окончания трудовой деятельности работника определяется суммами взносов предприятия и самого работника (если они имели место) в пенсионный фонд и суммой доходов на вложенные средства в данный фонд за все время их свободного использования самим фондом.

В соответствии с МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» отчетность по пенсионному плану с установленными взносами содержит раздел о чистых активах пенсионного плана и описание политики его финансирования.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают, что предприятие принимает на себя обязательства выплачивать пенсионные вознаграждения в обусловленных договором суммах бывшим работникам. Выплаты вознаграждений производятся непосредственно работнику или через специализированную организацию - фонд. Указанные обязательства неизбежно вынуждают хозяйствующий субъект принимать на себя риск, поскольку затраты на пенсионные вознаграждения могут превысить прогнозируемые суммы и накопленные взносы окажутся недостаточными для обеспечения необходимых пенсионных выплат.

Пенсионные планы с установленными выплатами осуществляются из денежных средств, накопленных в специализированных пенсионных фондах для пенсионных выплат. При этом суммы вероятных пенсионных выплат определяются с помощью актуарных расчетов, основанных на применении соответствующих математических и статистических правил. Для расчетов оценки затрат и обязательств по пенсионным планам с установленными выплатами необходимо использовать ряд взаимосвязанных показателей, среди них:

1. количество лет, которое сотрудники проработают до выхода на пенсию;
2. текучесть кадров, т.е. ожидаемые увольнения работников до срока наступления пенсионного возраста и приход новых работников, не заработавших право на пенсию;

3. средний заработок, по которому должны рассчитываться пенсионные взносы;

4. средняя продолжительность жизни в пенсионном возрасте;

5. возможное увеличение пенсии в результате инфляционного фактора, под влиянием новых коллективных договоров с профсоюзами, по иным причинам;

6. сумма прибыли от инвестирования средств пенсионного фонда. Расчеты названных показателей требуют специальных знаний, выходящих за рамки бухгалтерской квалификации, поэтому МСФО 26 «Вознаграждения работникам» рекомендует привлекать для их выполнения специалистов-актуариев. Вместе с тем действующий стандарт регламентирует обязательные правила и методики по планам с установленными выплатами, которые предполагают знание бухгалтером основ актуарных расчетов. Частота проведения таких оценок не регламентируется, и как показывает практика, в странах с развитой рыночной экономикой они проводятся не чаще одного раза в три года.

По МСФО 19 взносы, подлежащие уплате в соответствии с пенсионным планом, в бухгалтерском учете признаются в качестве расхода и оцениваются по дисконтированной стоимости. Обязательство по плану с установленными выплатами рассчитывается в следующем порядке:

- дисконтированная сумма обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату;

- плюс любые актуарные прибыли (за вычетом любых актуарных убытков), возникающие в связи с изменением справедливой стоимости активов или обязательств пенсионного плана;

- минус еще не признанные затраты на отчетную дату активов плана, которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств.

Дисконтированная стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами представляет собой совокупные обязательства до вычета справедливости стоимости любых активов плана. Дисконтирование стоимости является следствием объективной реальности, состоящей в том, что в отчетном периоде покупательная способность денежных средств может быть выше, чем в будущем, под воздействием инфляции и ряда других факторов. Для определения текущей, дисконтированной, стоимости приращенных инвестированных денежных средств применяются формулы сложных процентов. Расчеты производятся по специальным таблицам, содержащим коэффициенты дисконтирования, которые всегда меньше единицы.

В соответствии с МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» отчетность по пенсионному плану с установленными выплатами содержит следующую информацию:

- стоимость чистых активов, служащих источниками выплатам пенсий;
- актуарную дисконтированную стоимость причитающихся пенсий;
- итоговое превышение или дефицит;
- отдельную отчетность актуария, подтверждающую актуарную дисконтированную стоимость причитающихся пенсий.

Отчетность по пенсионному плану с установленными выплатами поясняет взаимосвязь между актуарной дисконтированной со стоимостью причитающихся пенсий и чистыми активами пенсионного плана и воздействие любых изменений в актуарных допущениях на актуарную дисконтированную стоимость причитающихся пенсий.

Кроме пенсионного обеспечения МСФО-19 рассматривает еще три направления вознаграждения работников: другие (непенсионные) вознаграждения долгосрочного характера; выходные пособия; компенсационные выплаты долевыми инструментами.

К долгосрочным вознаграждениям работников стандарт относит:

- долгосрочные оплачиваемые отпуска;
- вознаграждения к юбилеям и другие разовые вознаграждения за выслугу лет;
- долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- участие в прибылях и премии, подлежащие выплате более чем через 12 месяцев по окончании периода, в котором они были заработаны;
- любые иные отсроченные вознаграждения, выплачиваемые более чем через 12 месяцев по окончании периода, в котором они были заработаны.

МСФО-19 не содержит каких-либо специальных требований по раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работников. Отсутствуют указания об этом и в МСФО-26.

Выходное пособие выплачивается работнику в результате расторжения трудового договора с ним по инициативе компании до приобретения работником права на пенсию и до достижения им пенсионного возраста. Выходное пособие – это оплата за вынужденное увольнение работника по требованию компании. Затраты на его выплату не принесут никаких экономических выгод ни сейчас, ни в будущем. Они должны быть немедленно признаны в качестве расходов текущего периода.

В отличие от других не пенсионных долгосрочных вознаграждений работников, которые выплачиваются во время их службы в компании,

выходные пособия выплачиваются после прекращения службы (трудового соглашения).

Компенсационные выплаты долевыми инструментами осуществляются по соглашениям с работниками, в соответствии с которыми последние имеют право на получение долевых инструментов, выпущенных самой компанией или ее материнской компанией.

Обычно планы компенсационных выплат предусматривают:

- выпуск для работников акций, опционов на акции, иных долевых инструментов по цене ниже их реальной стоимости, по которой эти инструменты выпускаются или могли бы быть выпущены для приобретения их третьими лицами;
- денежные выплаты, размеры которых зависят от будущей рыночной цены акций данной компании.

Стандарт не предусматривает каких-либо требований по оценке и признанию в учете планов компенсационных выплат работникам долевыми инструментами. В нем содержатся только требования по раскрытию информации, которая позволила бы пользователям финансовой отчетности оценить влияние компенсационных выплат долевыми инструментами на финансовое положение и показатели движения денежных средств отчитывающейся компании.

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо также раскрывать информацию, вытекающую из требований МСФО-24 «Представление информации о связанных сторонах».

Пример. Организация начисляет и уплачивает каждый месяц авансовый платеж по заработной плате и заработную плату. Сумма заработной платы за месяц составляет 375 тыс. руб. В течение месяца был выплачен авансовый платеж в сумме 112 500 руб. Организация признает обязательство, уменьшенное на сумму уже произведенных выплат, т.е. 262 500 руб.

Пример. Начислена заработная плата в сумме 300 тыс. руб. и социальные налоги в сумме 102 тыс. руб. работникам, непосредственно участвующим в изготовлении продукции.

Начислена заработная плата работникам:

Д-т сч. «Себестоимость продукции» (300 тыс. руб.)

К-т сч. «Задолженность по заработной плате» (300 тыс. руб.).

Начислены социальные налоги с заработной платы:

Д-т сч. «Себестоимость продукции» (102 тыс. руб.)

К-т сч. «Задолженность по социальным налогам» (102 тыс. руб.).

В момент выплаты краткосрочного вознаграждения работникам отраженные ранее обязательства организации погашаются:

Д-т сч. «Задолженность по заработной плате» (300 тыс. руб.)

К-т сч. «Денежные средства» (300 тыс. руб.).

Пример. Учетной политикой предусмотрено, что по окончании финансового года в соответствии с планом участия в прибыли работников организация будет выплачивать работникам 10% от чистой прибыли в течение двенадцати месяцев со дня окончания финансового года. Прибыль по итогам финансового года составляет 160 млн руб., налог на прибыль - 32 млн руб. Соответственно, чистая прибыль – 128 млн руб. (160 млн – 32 млн руб.). Сумма чистой прибыли, подлежащая перераспределению, составляет 12 млн 800 тыс. руб. (128 млн x 10%). Событие является совершенным, сумма обязательства может быть достоверно определена и представляет вмененную обязанность организации. Следовательно, по такому событию может быть начислено оценочное обязательство по предстоящим выплатам. Обязанности организации возникают в связи с полученными от работников услугами, а не от сделок с собственниками организации. В этом случае затраты по участию в прибыли работников следует учитывать как расход, а не перераспределение чистой прибыли.

Начисление оценочного обязательства по предстоящим выплатам:

Д-т сч. «Расходы периода по затратам на персонал» (12 млн 800 тыс. руб.)

К-т сч. «Оценочное обязательство» (12 млн 800 тыс. руб.).

Пример. Организация закрывает одно из региональных подразделений и планирует сокращение штата сотрудников в количестве 30 человек. Работникам было предложено уволиться по собственному желанию с выплатой выходного пособия в сумме трех среднемесячных окладов. Работники, не подписавшие такое соглашение, будут уволены по сокращению штата с выплатой пособий в соответствии с законодательством. Известно, что 25 человек высказали формальное согласие на увольнение по собственному желанию и, по расчетам организации, выходное пособие составит 2 млн 250 тыс. руб. Работникам, которые будут сокращены, выплата составит 150 тыс. руб.

Начисление выходного пособия работникам, которые будут уволены по собственному желанию:

Д-т сч. «Расходы периода» (2 млн 250 тыс. руб.)

К-т сч. «Задолженность по выходным пособиям» (2 млн 250 тыс. руб.).

Начисление выходного пособия работникам, которые будут сокращены:

Д-т сч. «Расходы периода» (150 тыс. руб.)

К-т сч. «Задолженность по выходным пособиям» (150 тыс. руб.).

Пример. Организация классифицирует пенсионный план как пенсионный план с установленными взносами. В соответствии с требованиями законодательства организация ежемесячно отчисляет в государственный Пенсионный фонд 26% от суммы вознаграждения работникам. Определено, что за отчетный период эта сумма составляет 780 тыс. руб. Также с отдельными работниками есть письменная договоренность о перечислении фиксированной суммы в негосударственные пенсионные фонды. Такие выплаты осуществляются из заработной платы работников и за отчетный период составляют 68 тыс. руб.

Признание обязанности по выплате установленных взносов в государственный Пенсионный фонд:

Д-т сч. «Расходы периода» (780 тыс. руб.)

К-т сч. «Обязательство по уплате пенсионных взносов в государственный пенсионный фонд» (780 тыс. руб.).

Признание обязанности по перечислению сумм из заработной платы работников в негосударственный Пенсионный фонд:

Д-т сч. «Обязательство по выплате вознаграждения работникам» (68 тыс. руб.)

К-т сч. «Обязательство по уплате пенсионных взносов в негосударственный пенсионный фонд» (68 тыс. руб.).

2. Учет обязательств по налогу на прибыль

В международных стандартах финансовой отчетности учет обязательств предприятия по налогу на прибыль регламентируется МСФО 12 «Налоги на прибыль». В российской практике бухгалтерский учет операций, связанных с налогообложением прибыли, регламентируется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Цель. Цель стандарта IAS 12 «Налоги на прибыль» заключается в установлении порядка учета налогов на прибыль, в том числе:

- будущего возмещения или погашения балансовой стоимости активов и обязательств, представленных в отчете о финансовом положении (балансе);
- учета текущих и будущих налоговых операций и других событий, признаваемых в финансовой отчетности организаций;

- порядка признания отложенных налоговых активов, являющихся следствием налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот по налогу на прибыль, представления информации о задолженности по налогам на прибыль и раскрытия информации в финансовой отчетности.

Сфера применения. Стандарт IAS 12 «Налоги на прибыль» применяется в отношении всех налогов на прибыль, обязанность по погашению которых возлагается на организацию. К налогам на прибыль относятся все национальные, зарубежные налоги и налоги, удерживаемые у источника выплат (дочерних организаций, ассоциированных организаций), а также на прибыль, полученную в результате совместной деятельности.

Не применяется в отношении учета государственных субсидий, находящихся в сфере применения стандарта IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», и инвестиционных налоговых кредитов. Однако применяется для учета временных разниц, возникающих по операциям с субсидиями и инвестиционными налоговыми кредитами.

Для определения суммы расходов (возмещения) по налогу на прибыль в соответствии с IAS 12 «Налоги на прибыль» необходимо рассчитать:

- текущие расходы (возмещение) по налогу на прибыль;
- отложенные расходы (доходы) по налогу на прибыль.

Таким образом, определяется расход (доход) по налогу, который представляет собой совокупную величину, учитываемую в расчете прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

По МСФО 12 «Налоги на прибыль» необходимо учитывать не только текущее, но и отложенное обязательство компании по налогу на прибыль.

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

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

Расчету отложенного налога предшествует формирование:

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

Временные разницы делятся на налогооблагаемые и вычитаемые.

Налогооблагаемые временные разницы образуют налогооблагаемые суммы при определении налогооблагаемых финансовых результатов будущих периодов, в которых возмещается или погашается балансовая стоимость активов или обязательств.

Вычитаемые временные разницы определяют суммы, которые вычитаются при расчете налогооблагаемых финансовых результатов будущих периодов, в которых возмещается или погашается балансовая стоимость или обязательств.

Временные разницы образуются в следующих случаях:

- 1) при включении выручки от продажи товаров в учетную прибыль в одном периоде (по методу начисления), а в налогооблагаемую – в другом (по кассовому методу);
- 2) при включении процентных доходов в учетную прибыль в одном периоде (по методу начисления), а в налогооблагаемую – в другом (по кассовому методу);
- 3) при различии способов начисления амортизации в бухгалтерском учете и налогообложении финансовых результатов;
- 4) при различии в периоде отражения затрат на исследования и разработки бухгалтерском учете и налогообложении финансовых результатов;
- 5) при переоценке активов без эквивалентной корректировки для налогообложения;
- 6) если налоговая база актива или обязательства отличается от его первоначальной стоимости.

В зависимости от вида временных разниц образуются отложенные налоговые обязательства или отложенные налоговые требования.

Отложенные налоговые обязательства учитываются как суммы налога на прибыль, исчисленные от сумм налогооблагаемых временных разниц и подлежащие уплате в будущих периодах.

Отложенные налоговые требования составляют суммы налога на прибыль, исчисленные от сумм вычитаемых временных разниц и подлежащие возмещению в будущих периодах.

По действующему стандарту отложенные налоговые обязательства и требования должны оцениваться по ставкам налога на прибыль, которые предположительно будут действовать в том налоговом (отчетном) периоде, когда требование должно быть реализовано, а обязательство погашено. Краткосрочные налоговые обязательства и требования чаще всего оцениваются по налоговым ставкам, действующим в налоговом (отчетном) периоде, но налогоплательщики вправе использовать и ставки,

установленные правительством данной страны и вступающие в силу в будущем. Отложенные налоговые обязательства и требования не дисконтируются.

В соответствии с МСФО 12 «Налоги на прибыль» в финансовой отчетности учитываются как текущий, так и отложенный налоги на прибыль.

Текущий налог на прибыль признается в качестве обязательства, равного непогашенной задолженности бюджету, или в качестве требования, обусловленного переплатой суммы налога, подлежащей уплате. Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, обуславливающих обязательство уплатить налоги на прибыль в будущих периодах. Отложенное налоговое требование признается для всех вычитаемых временных разниц, для которых возмещение этого требования осуществляется в будущих периодах.

Налоговые обязательства и требования учитываются в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств

По действующему стандарту как текущий, так и отложенный налог (возмещение налога) на прибыль должны признаваться в качестве расходов или доходов и включаться в чистую прибыль или убыток за период. Исключение составляют суммы налога, возникающие по статьям, учитываемым непосредственно на счетах капитала, которые относятся на увеличение и уменьшение капитала.

Отражение в финансовой отчетности отложенного налога на прибыль основывается на традиции, установившейся в экономически развитых странах.

Сумма бухгалтерской прибыли существенно отличается от прибыли, облагаемой налогом. Причина заключается в том, что отдельные расходы в бухгалтерском учете, в конечном счете, уменьшают сумму бухгалтерской прибыли и увеличивают убытки, но не влияют согласно налоговому законодательству страны на налоговую базу. Другие расходы, напротив, не влияют на финансовые результаты, однако изменяют суммы налога на прибыль. Также доходы, увеличивая прибыль или уменьшая убыток, в некоторых случаях не облагаются налогом. В связи с этим при стабильном получении бухгалтерской прибыли сумма налога на прибыль в силу различных обстоятельств значительно колеблется в течение ряда лет, а это обуславливает значительные колебания прибыли после вычета налога. Использование отложенного налогообложения обеспечивает снижение (нивелирование) колебания показателя прибыли после налогообложения в связи с перераспределением налога на прибыль между периодами в финансовой отчетности.

Поскольку отложенное налогообложение не является фактическим: налоговым обязательством, то в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках оно отражается самостоятельной статьей «Отложенное налогообложение».

Текущие расходы по налогу на прибыль определяются как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Текущие налоги – сумма налога на прибыль, подлежащая уплате или возмещению, рассчитанная исходя из налогооблагаемой прибыли (убытка) за соответствующий период.

Пример. В соответствии с национальным налоговым законодательством организация определила налоговую базу по налогу на прибыль за период как разницу между суммой доходов, подлежащих налогообложению, и суммой расходов, уменьшающих сумму доходов.

Сумма доходов, подлежащих налогообложению, – 7 млн руб.

Сумма расходов, признаваемых для целей налогообложения, – 5 млн руб.

Налогооблагаемая прибыль (налоговая база), – 2 млн руб. (7 млн – 5 млн руб.).

Сумма налога на прибыль, относящаяся к текущим расходам (возмещению) по налогу на прибыль, – 400 тыс. руб. (2 млн x 20%), где 20% – ставка налога на прибыль.

Налог на прибыль к уплате в сумме 400 тыс. руб. подлежит признанию в налоговой декларации по налогу на прибыль за период.

Текущие налоговые обязательства за текущий и предшествующий периоды представляются в сумме, которую необходимо погасить (возместить) с применением ставок налога на прибыль, которые действуют на конец отчетного периода.

Текущий налог на прибыль за отчетный и предшествующие периоды признается обязательством в отчете о финансовом положении организации, равным его неоплаченной сумме. В случае переплаты, когда оплаченная сумма налога превышает сумму, подлежащую уплате, сумма разницы признается в качестве актива – дебиторской задолженности.

ТЕМА 8. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ В РАСЧЕТНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ

План темы:

1. Определение учетной политики.
2. Изменения учетной политики.
3. Изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки.
4. Ретроспективное применение учетной политики.

1. Определение учетной политики

Информация по формированию, изменению учетной политики, корректировке допущенных ошибок отражена в IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Цель стандарта. Целью стандарта (IAS 8) является определение критериев выбора и изменения учетной политики, порядка учета и применения изменений в учетной политике, расчетных бухгалтерских оценок и исправления ошибок.

Требования по раскрытию информации об учетной политике (за исключением требований по отражению изменений в учетной политике) установлены в IAS 1.

Сфера применения стандарта. Стандарт (IAS 8) применяется в обязательном порядке при выборе учетной политики и ее применении, изменениях в учетной политике, исправлении бухгалтерских оценок и ошибок в предшествующих периодах.

Выбор и применение учетной политики, а также ее изменение:

- Изменения в расчетных бухгалтерских оценках;
- Исправление ошибок, допущенных в предшествующих отчетных периодах

Порядок отражения в отчетности налогов, связанных с ошибками /корректировками относятся к сфере действия IAS 12.

Учетная политика (*accounting policies*) – это конкретные принципы, правила, методы и практика, которые организация применяет при подготовке и представлении финансовой отчетности.

При подготовке финансовой отчетности осуществляется выбор конкретных принципов, правил и методов из всего возможного спектра, допускаемого стандартами. При выборе организации исходят из специфики ведения бизнеса, экономической конъюнктуры и практики работы.

Показатели финансовой отчетности должны быть сопоставимы не только между собой в ретроспективе, но и с аналогичными показателями финансовой отчетности других организаций. Пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность оценить финансовое положение организации, тенденции ее перспективного развития. Такая возможность есть только в том случае, когда организация последовательно применяет единые правила учета, методы оценки при подготовке финансовой отчетности. Любые изменения в учетной политике должны в обязательном порядке раскрываться в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности.

При формировании учетной политики организации должны исходить из тех принципов учета, методов оценки, которые предписываются стандартами.

При выборе учетной политики должны в обязательном порядке учитываться каждая операция, событие или иное условие, регулируемое каким-либо стандартом или толкованием к стандарту. При учете конкретного объекта следует принимать во внимание положения определенного стандарта, толкования (за исключением руководства по внедрению МСФО), выпущенных Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Руководство по внедрению стандартов не является частью стандартов.

Пример. Организация приобрела земельный участок. В зависимости от целей его применения организация должна руководствоваться стандартом IAS 2 «Запасы», если он приобретен в качестве товара, предназначенного для последующей перепродажи, или IAS 16 «Основные средства», если он приобретен для использования организацией, или другими стандартами МСФО, если подобное условие рассмотрено каким-либо стандартом.

Пример. Организация осуществляет торговлю недвижимостью и приобрела земельный участок, предназначенный для реализации. При учете этого объекта организация должна руководствоваться положениями IAS 2 «Запасы».

Пример. Организация осуществляет оптовую продажу товаров. Организация может выбрать метод их оценки при списании в реализацию – метод ФИФО или средневзвешенной стоимости. Оценка запасов по методу ЛИФО невозможна, так как он не предусмотрен к применению IAS 2 «Запасы» с 1 января 2005 г.

Если в отношении какой-либо операции, события или условия отсутствует определенный стандарт либо толкование, то организация должна руководствоваться своим суждением для разработки учетной политики. При формировании суждения организация должна, прежде всего, рассмотреть все

требования и рекомендации стандартов и толкований, в которых рассмотрены аналогичные ситуации. Если таковых не имеется, то следует руководствоваться определениями, принципами учета, признанием и оценками активов, обязательств, доходов и расходов, приведенными в Принципах. Также при формировании суждений организация может рассмотреть суждения других организаций, сталкивавшихся с аналогичными ситуациями. Может быть учтена бухгалтерская литература и отраслевая практика, но только в той части, которая не противоречит МСФО.

Информация, полученная в результате такого суждения, должна быть:

- значимой для пользователей финансовой отчетности при принятии экономических решений;
- надежной, т.е. правдивой, отражать экономическую сторону сделки, непредвзятой и являться полной.

Учетная политика должна применяться последовательно от одного отчетного периода к другому. Учетная политика для сходных статей, операций, событий и условий должна применяться последовательно. Исключением могут быть только те статьи, в отношении которых стандартом предусмотрено применение другой учетной политики.

Пример. Организация владеет несколькими зданиями – объектами основных средств. Одно из зданий предназначено для сдачи в операционную аренду. Это здание должно учитываться и отражаться в отчетности не в соответствии с IAS 16 «Основные средства», а в соответствии с IAS 40 «Инвестиционное имущество».

2. Изменения учетной политики

Учетная политика изменяется в соответствии с требованиями МСФО или в целях повышения информативности и достоверности финансовой отчетности. При первом применении МСФО могут применяться временные переходные правила, установленные конкретными стандартами. Первому применению МСФО посвящен стандарт IFRS 1. В случае принятия добровольных изменений учетной политики сопоставимые показатели также следует откорректировать, если только соответствующим МСФО не предусмотрены временные переходные правила. В том случае, когда доля в совместном предприятии учитывается в соответствии с долевым методом, можно в интересах пользователей добровольно изменить учетную политику, переходя к методу пропорциональной консолидации. Это добровольное изменение учетной политики, и сопоставимые показатели должны также

отражать пропорциональную консолидацию. Применение МСФО до его вступления в силу не является добровольным изменением учетной политики, поэтому нет необходимости корректировать сопоставимые показатели.

Изменения в учетной политике возможны только тогда, когда:

- существует требование какого-либо стандарта или толкования;
- изменение приведет к тому, что финансовая отчетность будет содержать более надежную и значимую информацию о результатах хозяйственной деятельности организации и ее финансовом положении.

Пример. Организация оценивала стоимость готовой продукции при списании в реализацию по методу ЛИФО. В связи с изменениями в IAS 2 «Запасы» метод ЛИФО не применяется с 1 января 2005 г. Организация меняет метод оценки готовой продукции, так как существует требование Стандарта. Это является изменением учетной политики по требованию Стандарта.

Пример. Организация в отношении квалифицируемого актива применяла основной метод учета затрат по займам. С 1 января 2009 г. в отношении квалифицируемых активов применяется только метод капитализации затрат по займам. Организация меняет метод учета затрат по займам, так как существует требование Стандарта. Это является изменением учетной политики по требованию Стандарта.

Не является изменением учетной политики:

- разработка учетной политики в отношении операций, событий и условий, которые по существу отличаются от предшествующих;
- разработка учетной политики к операциям, событиям и условиям, которые ранее организация не осуществляла или они не были существенными;
- первое применение учетной политики по переоценке активов в соответствии с IAS 16 «Основные средства» и IAS 38 «Нематериальные активы».

Пример. Организация впервые приобрела нематериальный актив. В отношении учета нематериального актива выработана учетная политика. Это не является изменением учетной политики, так как произошло событие, которого ранее в организации не было.

Изменение учетной политики может быть обязательным или добровольным.

Обязательное изменение учетной политики может появиться вследствие внесения изменений в уже действующие стандарты или введения в действие новых стандартов. Порядок применения учетной политики будет

зависеть от наличия или отсутствия переходных положений в стандарте. Если в стандарте или в толковании стандарта есть переходные положения, то при разработке учетной политики следует руководствоваться переходными положениями. Если в стандарте или в толковании стандарта нет переходных положений, то изменения применяются ретроспективно.

Пример. Организация приобрела другую организацию, у которой на балансе числятся основные средства, приобретенные в результате обмена активами. Оценка основных средств была осуществлена не в соответствии с МСФО. В отношении таких активов организация должна применить переходные положения п.80 IAS 16 «Основные средства». В частности, в отношении первоначальной оценки объектов основных средств, полученных в результате обмена активами, положения по оценке применяются на перспективной основе только к будущим операциям.

Добровольное изменение учетной политики не связано напрямую с выпуском новых интерпретаций действующих стандартов или введением в действие новых стандартов. Изменения в учетную политику организация вносит добровольно. Добровольное изменение учетной политики должно быть обусловлено тем, что изменения позволят представить более значимую и надежную информацию в финансовой отчетности. Если организация вносит изменения в учетную политику добровольно, то она обязана применять изменения ретроспективно. Некоторые изменения в стандартах вступают в силу не в момент их опубликования, а в последующих периодах. Досрочное применение таких изменений или их толкований не является добровольным изменением учетной политики, равно как и обязательным. В этом случае нет необходимости корректировать сопоставимые показатели.

Пример. В мае 2015 г. Правление СМСФО опубликовало изменения к международным стандартам финансовой отчетности. Поправки коснулись шести стандартов и одной интерпретации ПКИ (IFRIC): МСФО (IFRS) 1, МСФО (IFRS) 3, МСФО (IFRS) 7, МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 34 и ПКИ (IFRIC) 13. Большинство поправок вступили в силу с годовых отчетных периодов, начинающихся после 1 января 2011 г. Например, в соответствии с IAS 1 «Представление финансовой отчетности» организации могут представлять анализ прочего совокупного дохода в разрезе его статей в отчете об изменениях в капитале либо в примечаниях к отчетности. Организация приняла решение учесть это изменение в отчетности за 2010 г. Досрочное применение такого изменения не является добровольным изменением учетной политики. Соответственно, нет необходимости корректировать сопоставимые показатели.

Применение изменений в учетной политике

МСФО 8 описывает три возможных способа отражения изменений в учетной политике:

- ретроспективный;
- текущий;
- перспективный.

При ретроспективном подходе необходима корректировка данных всех финансовых отчетов за предшествующие периоды. Отчетность предшествующих периодов должна быть пересчитана в соответствии с новой учетной политикой.

Текущий подход характеризуется корректировками суммарного эффекта от изменений в учетной политике (показывается отдельной статьей в отчете о совокупных доходах за текущий год).

Перспективный подход означает, что нет необходимости в пересчете предыдущих финансовых отчетов и не нужно пересчитывать суммарный эффект от изменений в учетной политике в отчете о совокупных доходах за текущий период. Изменение учетной политики влияет только на финансовую отчетность текущего или будущих отчетных периодов.

Изменения в учетной политике применяются ретроспективно, если сумма любой итоговой корректировки, относящейся к предшествующим периодам, в достаточной степени поддается определению. Любая полученная корректировка должна представляться в отчете как корректировка сальдо нераспределенной прибыли на начало периода. Сравнительная информация должна пересчитываться, если это практически осуществимо.

Изменения учетной политики должны учитываться ретроспективно начиная с того момента, когда это осуществимо.

3. Изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки

Изменение в бухгалтерской оценке – это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок.

Искажения статей финансовой отчетности являются существенными, если они могут каждое в отдельности или в совокупности оказать влияние на экономические решения пользователей отчетности. Существенность зависит от размера и характера конкретного искажения информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Решающим фактором может оказаться либо размер, либо характер соответствующей статьи финансовой отчетности, либо то и другое.

Ошибки предшествующего периода – пропуски и неверные данные в финансовой отчетности компании за один или более предшествующих периодов, которые происходят вследствие неиспользования или неверного использования надежной информации, доступной при утверждении финансовой отчетности к выпуску, а также полученной при подготовке и представлении финансовой отчетности. Ошибки включают неточности в вычислениях и применении учетной политики, недооценки и неверного толкования фактов хозяйственной деятельности, мошенничество.

Ошибки

Между исправлением ошибок и изменениями бухгалтерских оценок можно провести различие. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. В отличие от них возникновение **ошибок** связано с неверным использованием доступной информации. Соответственно, обнаружение ошибок не связано с поступлением новой информации.

При выявлении несоответствия финансовой отчетности МСФО, если она содержит либо существенные ошибки, либо такие несущественные ошибки, которые допущены намеренно с целью достичь определенного представления финансового положения, финансовых результатов деятельности или денежных потоков организации, необходимо:

- пересчитать сравнительные суммы за тот предшествующий представленный период, в котором была допущена соответствующая ошибка;
- если ошибка имела место до самого раннего из представленных предшествующих периодов, пересчитать входящие остатки активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов.

Раскрытие информации об ошибках, допущенных в предыдущих отчетных периодах, - необходимая составляющая примечаний. Организация

должна раскрывать информацию о характере и величине каждой ошибки, допущенной в предшествующих периодах:

- по каждой затронутой ошибкой статье финансовой отчетности;
- влияние на показатель прибыли на акцию;
- величину корректировки на начало самого раннего из представленных отчетных периодов;
- описание того, как и когда была исправлена ошибка в тех случаях, когда ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности является практически невозможным.

Применение какого-либо требования является практически невозможным, когда организация, предприняв для этого все разумные усилия, все-таки не может его применить. По отношению к индивидуальному предшествующему периоду практически невозможно ретроспективно применить изменение в учетной политике или выполнить ретроспективный пересчет для исправления ошибки, если:

- 1) результаты такого ретроспективного применения или ретроспективного пересчета не поддаются установлению;
- 2) соответствующее ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует выработки допущений о том, каковы были бы намерения руководства организации в рассматриваемом периоде;
- 3) соответствующее ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует проведения значительных оценочных расчетов по суммам и при этом невозможно объективно выделить такую информацию об этих оценочных расчетах, которая:

- свидетельствует о таких обстоятельствах, которые существовали на дату (даты), когда рассматриваемые суммы должны были быть признаны, оценены или раскрыты;

- была бы доступна в момент, когда финансовая отчетность за этот период была утверждена к выпуску.

Перспективное применение изменения в учетной политике и признания воздействия изменения в какой-либо расчетной оценке - это, соответственно:

- 1) применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и обстоятельствам, которые имели место после даты изменения политики;
- 2) признание воздействия этого изменения в расчетной оценке в текущем и будущих периодах, затронутых данным изменением.

Фундаментальные ошибки

Ошибки при подготовке финансовых отчетов одного или нескольких предшествующих периодов могут быть обнаружены в текущем периоде.

Ошибки могут возникать в результате математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, а также в результате искажения информации, обмана или невнимательности. Исправление этих ошибок обычно учитывается при расчете чистой прибыли или убытка за текущий период.

В редких случаях ошибка имеет такое значительное влияние на финансовые отчеты одного или нескольких периодов, что они не могут больше считаться надежными на дату их выпуска. Эти ошибки называются фундаментальными. Примером фундаментальной ошибки является включение в финансовые отчеты предыдущего периода значительных сумм незавершенного производства или дебиторской задолженности по фальсифицированным контрактам, которые не могут вступить в силу. Исправление фундаментальных ошибок, относящихся к предшествующим периодам, требует обновления сравнительной информации или представления дополнительной прогнозной информации.

Может быть проведено различие между исправлением фундаментальных ошибок и изменениями бухгалтерских оценок. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Например, прибыль или убыток, признанные по результатам чрезвычайных обстоятельств, которые не могли быть достоверно оценены ранее, не представляет собой исправление фундаментальной ошибки.

При отражении фундаментальных ошибок может применяться:

- а) основной подход;
- б) альтернативный.

Основной подход

Величина исправления фундаментальной ошибки, которая относится к предыдущим периодам, должна быть представлена путем корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли. Сравнительная информация должна обновляться, если в этом есть смысл.

Финансовые отчеты, включая сравнительную информацию за предыдущие периоды, должны быть представлены таким образом, как если бы фундаментальная ошибка была исправлена в том периоде, в котором она была совершена. Поэтому величина исправления, которая относится к каждому из представленных периодов, включается в чистую прибыль или убыток за соответствующий период. Если исправление относится к периодам, предшествующим тем, которые представлены в сравнительной информации в финансовых отчетах, на его величину корректируется начальное сальдо нераспределенной прибыли в самом первом из

представленных периодов. Любая другая информация по предыдущим периодам, такая как ретроспективные сводки финансовой информации, также пересчитывается.

Пересчет сравнительной информации совсем необязательно приводит к исправлению финансовых отчетов, которые были утверждены акционерами или зарегистрированы и учтены регулируемыми органами. Однако национальные законодательства могут требовать внесения изменений в такие финансовые отчеты.

Компания должна раскрывать следующую информацию:

- (a) характер фундаментальной ошибки;
- (b) величину исправления для текущего периода и для всех представленных предыдущих периодов;
- (c) величину исправления, относящегося к периодам, предшествующим тем, которые включены в сравнительную информацию;
- (d) факт повторного представления сравнительной информации либо констатация практической невозможности такого представления.

Допустимый альтернативный подход

Сумма исправления фундаментальной ошибки должна учитываться при расчете чистой прибыли или убытка за текущий период. Сравнительная информация должна представляться таким образом, как она была представлена в финансовых отчетах предыдущего периода. Дополнительная прогнозная информация, подготовленная в соответствии с параграфом 34, должна представляться, если это практически осуществимо.

Исправление фундаментальной ошибки учитывается при расчете чистой прибыли или убытка за текущий период. Однако при этом, часто в виде отдельных граф, представляется дополнительная информация с тем, чтобы показать чистую прибыль или убыток текущего периода и любых других представленных периодов так, как если бы фундаментальная ошибка была исправлена в том же периоде, когда была совершена. Этот метод представления учетной информации, может быть, применим в странах, где в финансовые отчеты требуется включать сравнительную информацию, соответствующую финансовым отчетам, представленным в предыдущих периодах.

Компания должна раскрывать следующую информацию:

- (a) характер фундаментальной ошибки;
- (b) величину исправления, признанного в чистой прибыли или убытке за текущий период;

(с) величину исправления, включенную в каждый период, для которого представлена прогнозная информация, и сумму исправления, относящуюся к периодам, предшествующим тем, что были включены в прогнозную информацию. Если представление прогнозной информации практически невозможно, этот факт должен раскрываться.

4. Ретроспективное применение учетной политики

Ретроспективное применение учетной политики – это применение вновь принятой учетной политики к операциям, событиям и условиям так, как если бы она применялась всегда.

Ретроспективное применение учетной политики предусматривает обязанность корректировки и приведения в сопоставимый вид всех входящих сальдо по каждому затронутому компоненту капитала и сводных показателей за отчетный и все предыдущие периоды.

Пример. Дочерняя организация осуществляет продажу автомобилей. Для оценки товаров при списании в реализацию применяет метод ФИФО. Другие дочерние компании и материнская организация применяют метод средневзвешенной стоимости. Для подготовки консолидированной отчетности дочерняя организация должна применять также метод средневзвешенной стоимости. Необходимо сделать пересчет стоимости товаров за все периоды работы по методу средневзвешенной стоимости. Также будут изменены показатели прибыли.

При применении новой учетной политики корректировки должны проводиться за все предшествующие периоды так, как если бы такие изменения применялись всегда. Однако не всегда такое возможно. Ретроспективное изменение практически неосуществимо, если отсутствует возможность определить воздействие изменения на конкретный период и его кумулятивный эффект. В этом случае корректировки должны проводиться за все возможные предшествующие периоды.

Пример. Организация осуществляет деятельность в течение пяти лет и для оценки товаров при списании в реализацию применяет метод ФИФО. Было принято решение об изменении учетной политики и переходе на метод средневзвешенной стоимости. Необходимо сделать пересчет стоимости товаров за все периоды работы по методу средневзвешенной стоимости. Однако первичные документы утрачены, и есть данные только за последние три года. Организация должна сделать корректировки данных за те периоды, которые доступны. Также будут изменены показатели прибыли.

Если применение новой учетной политики невозможно ретроспективно, то она применяется с наиболее раннего возможного периода перспективно.

Перспективное применение изменения учетной политики – это применение новой учетной политики в отношении операций, событий и условий после даты ее изменения.

Раскрытие информации об изменениях в учетной политике в финансовой отчетности

При обязательном изменении учетной политики организации должны единожды раскрывать следующую информацию:

- наименование стандарта или толкования, на основании которых была изменена учетная политика;
- период, с которого были применены изменения, в соответствии с переходными положениями стандарта, и подтверждение соответствия переходным положениям;
- описание условий изменения учетной политики;
- переходные положения, которые могут оказать влияние в будущих отчетных периодах;
- суммы корректировок по отчетному и предшествующим периодам по каждой линейной статье и при необходимости по базовой и разводненной прибыли на акцию;
- описание условий, в результате которых невозможно ретроспективное изменение.

В последующих отчетных периодах повтор раскрытия информации не требуется.

При добровольном изменении учетной политики организации должны единожды раскрывать следующую информацию:

- причины, которые обусловили принятие новой учетной политики;
- описание условий изменения учетной политики;
- суммы корректировок по отчетному и предшествующим периодам по каждой линейной статье и при необходимости по базовой и разводненной прибыли на акцию;
- описание условий, в результате которых невозможно ретроспективное изменение.

В последующих отчетных периодах повтор раскрытия информации не требуется.

При досрочном применении новых интерпретаций стандартов, которые еще не вступили в силу, организации обязаны раскрывать следующую информацию:

- факт досрочного применения новых интерпретаций;
- достоверную предполагаемую информацию о возможном воздействии на финансовую отчетность новой учетной политики либо заявление об отсутствии такой информации;
- наименование нового стандарта или его интерпретации;
- описание изменения;
- указание даты официального вступления в силу нового стандарта или его интерпретации;
- указание даты начала применения организацией изменений в учетной политике.

При формировании показателей финансовой отчетности организации применяют различные оценки, предусмотренные МСФО.

Изменение в расчетных оценках – это корректировка балансовой стоимости актива, обязательства, срока полезного использования актива, которая определяется исходя из оценки их состояния и будущих экономических выгод или обязанностей.

Оценка основывается на профессиональном суждении составителей финансовой отчетности. При выработке профессионального суждения должна быть учтена вся самая новая, доступная и надежная информация. Оценка может быть необходима для:

- безнадёжной дебиторской задолженности;
- пересмотра предполагаемой чистой стоимости реализации запасов;
- пересмотра справедливой стоимости основных средств, нематериальных активов, финансовых активов или обязательств;
- пересмотра срока полезного использования основных средств и нематериальных активов;
- пересмотра размера обязательств по гарантийному обслуживанию.

Изменение в расчетных оценках проводится в случаях, когда меняются условия, на которых основывалась предыдущая оценка, появляется новая информация или накопленный опыт работы.

Изменение расчетных бухгалтерских оценок не является исправлением ошибки.

Результат изменения в расчетных оценках признается в прибыли или убытке в том периоде, когда произошло изменение, либо в периоде, когда произошло изменение, и в последующих периодах, если оно влияет на те и другие. Результат изменения в расчетных оценках признается перспективно.

Перспективное применение изменений в расчетных оценках – это признание влияния изменения в расчетной оценке за отчетный и будущие отчетные периоды, на которые окажет влияние изменение.

Перспективное признание влияния изменения расчетной оценки может затронуть только отчетный период. В этом случае корректировке подлежит прибыль или убыток только отчетного периода. Если изменение воздействует на показатели не только отчетного, но и последующих периодов, то корректировке подлежат показатели всех затронутых периодов.

Пример. У организации на балансе числится дебиторская задолженность в сумме 600 тыс. руб. Есть достоверная информация, что дебитор не является платежеспособным и может объявить процедуру банкротства. Такую задолженность следует признать в убытке за отчетный период. На последующие отчетные периоды и предшествующие изменению периоды корректировка влияния не оказывает.

Признание расхода по сомнительным долгам:

Д-т сч. «Расходы по сомнительным долгам» (600 тыс. руб.)

К-т сч. «Дебиторская задолженность» (600 тыс. руб.).

Пример. Организация эксплуатирует производственное оборудование. Срок полезного использования установлен 10 лет, а амортизируемая стоимость – 8 млн.руб. Для амортизации применялся метод равномерного начисления. В первые два года была начислена амортизация:

1-й год – 800 тыс. руб.;

2-й год – 800 тыс. руб.

В связи с тем, что на рынке появилось более современное оборудование, было принято решение об изменении срока полезного использования эксплуатируемого оборудования. Срок полезного использования установлен четыре года с момента ввода в эксплуатацию оборудования. В этом случае амортизируемая стоимость составит 6,4 млн.руб. (8 млн. – 800 тыс. – 800 тыс.). В последующие периоды амортизация составит:

3-й год – 3,2 млн руб.;

4-й год – 3,2 млн руб.

Изменение оценочного срока полезного использования основного средства влияет на показатели прибыли или убытка отчетного и последующих периодов, затронутых таким изменением.

Если изменение затрагивает основу оценки, то это является изменением учетной политики, а не расчетной оценки. В том случае, когда сложно отличить изменение учетной политики или расчетной оценки,

изменение классифицируется как изменение расчетной оценки. Принципиальное отличие изменений в учетной политике от изменений в расчетной оценке в том, что первое применяется ретроспективно, а последнее – перспективно. Исключением из правил является первое применение политики переоценки активов, учитываемых в соответствии со стандартами IAS 16 «Основные средства» и IAS 38 «Нематериальные активы», которая рассматривается как переоценка, а не изменение учетной политики.

Пример. Организация владеет объектами основных средств на праве собственности. Оценка основных средств после их признания осуществлялась по первоначальной стоимости. В отчетном периоде организация приняла решение об изменении оценки и применении метода по переоцененной стоимости. Принятие такого решения не является изменением учетной политики в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», а является переоценкой в соответствии с IAS 16 «Основные средства».

Организация должна раскрывать в финансовой отчетности характер и сумму изменений в расчетной бухгалтерской оценке. Необходимо также указать влияние изменения на показатели отчетного периода и последующих периодов, если такое влияние будет оказано. В случае невозможности оценить влияние изменения организация обязана указать на этот факт.

Ошибки при подготовке финансовой отчетности могут возникнуть по разным причинам. Например, в результате математических просчетов, искажения информации, намеренного обмана, невнимательности и т.п. Финансовая отчетность не является достоверной и не соответствует МСФО, если в ней содержатся существенные ошибки или ошибки, допущенные намеренно вне зависимости от того, являются ли они существенными.

Существенные ошибки – искажение информации настолько, что это может повлиять на принятие экономического решения пользователями.

Если ошибки обнаружены в текущем периоде, то они подлежат исправлению до того, как финансовая отчетность будет утверждена и представлена пользователям. Если существенные ошибки обнаружены в последующих периодах, то они должны быть исправлены ретроспективно в первой финансовой отчетности, которая будет выпущена после обнаружения ошибок. В этом случае необходимо сделать ретроспективный пересчет.

Ретроспективный пересчет – это исправление признанной ошибки и представление информации в финансовой отчетности так, как если бы такая ошибка не была допущена в предшествующих периодах.

Ретроспективный пересчет предусматривает:

- пересчет сопоставимых сумм за предшествующие периоды, в которых была совершена ошибка, или

- пересчет входящего сальдо активов, обязательств и капитала за наиболее ранний период, который представлен в отчетности.

Существенные ошибки, допущенные за наиболее ранние периоды, могут быть исправлены путем пересчета всех сопоставимых сумм, затронутых допущенной ошибкой. Ошибки, которые были допущены в течение длительного периода времени, например, с начала работы организации, исправляются путем пересчета, входящего сальдо.

Пример. Организация представляет финансовую отчетность с показателями за последние два года: 2009-2010 гг. При этом обнаружена бухгалтерская ошибка, которая была допущена за 2009 г. Организации необходимо пересчитать входящее сальдо активов, обязательств и капитала за наиболее ранний период, т.е. за 2009 г.

Пример. Организация представляет финансовую отчетность с показателями за последние два года: 2009-2010 гг. Была обнаружена бухгалтерская ошибка, которая присутствовала последние четыре года – с 2006 г. Организации необходимо пересчитать входящее сальдо активов, обязательств и капитала за наиболее ранний период, т.е. за 2006 г. Представить финансовую отчетность с сопоставимыми показателями за 2009-2010 гг. так, как если бы такая ошибка не была совершена.

Существенные ошибки предшествующих периодов должны быть исправлены ретроспективно, за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить влияние этой ошибки. Применение требований признается невозможным, если организация предприняла все возможные разумные действия по их исправлению. Практически невозможен ретроспективный пересчет для целей исправления ошибок, если:

- невозможно определить влияние ошибки на показатели финансовой отчетности;

- руководство организации не определилось со своими намерениями;

- обоснования, необходимые для проведения пересчета, не сформированы.

Пример. Организация обнаружила, что на протяжении последних 5 лет неправомерно включала расходы на аренду административного здания в себестоимость товаров. Первичные документы были утрачены, и организация имеет возможность исправить ошибки только за последние три года.

В финансовой отчетности в отношении исправления ошибок организация должна раскрывать следующую информацию:

- описание ошибки с указанием периодов, в которых она была совершена;

- сумму исправлений по каждому периоду, начиная с максимально раннего, который был подвергнут изменениям по каждой затронутой линейной статье и при необходимости по базовой и разведенной прибыли на акцию;

- при необходимости указание на практически невозможное исправление ошибки, описание причины невозможности и указание периода, с которого исправление возможно.

ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

Вопросы для самопроверки

1. Дайте определение учетной политики в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
2. Как осуществляется выбор учетной политики в соответствии с МСФО?
3. Каковы условия применения учетной политики в соответствии с МСФО?
4. В чем заключается последовательность применения учетной политики в соответствии с МСФО?
5. Что является изменением учетной политики в соответствии с МСФО?
6. Что не является изменением учетной политики в соответствии с МСФО?
7. Как применяются изменения учетной политики в соответствии с МСФО?
8. В чем заключается ретроспективное применение изменений в учетной политике в соответствии с МСФО?
9. В чем заключаются ограничения ретроспективного применения учетной политики в соответствии с МСФО?
10. Как раскрывается информация о применении и изменении учетной политики в финансовой отчетности в соответствии с МСФО?
11. Что является изменением в расчетных бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО?
12. В каких случаях пересматривается расчетная бухгалтерская оценка в соответствии с МСФО?
13. Как применяются изменения в расчетных бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО?
14. Как раскрывается информация об изменениях в расчетных бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО?
15. Что является ошибкой при составлении финансовой отчетности в соответствии с МСФО?
16. Как применяются исправления ошибок в соответствии с МСФО?
17. Какая информация должна быть раскрыта в финансовой отчетности об исправлениях ошибок в соответствии с МСФО?

ТЕМА 9. СОСТАВ И ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

План темы:

1. Формы финансовой отчетности (МСФО 1,7,8,34).
2. Примечание и раскрытие учетной политики.
3. Пересчет показателей финансовой отчетности в условиях гиперинфляции.

1. Формы финансовой отчетности

В данном параграфе рассматривается информация о составе и порядке представления финансовой отчетности в соответствии со стандартами:

- IAS 1 «Представление финансовой отчетности»;
- IAS 7 «Отчет о движении денежных средств»;
- IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки».
- IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

Цель стандартов – предписание основных правил составления финансовой отчетности с целью сопоставимости показателей организации за предшествующие периоды с показателями других организаций.

Сфера применения стандартов – применяются для всей финансовой отчетности, которая составляется в соответствии с МСФО.

Финансовая отчетность должна отвечать определенным информационным потребностям пользователей. Составители финансовой отчетности должны представлять финансовую отчетность в структурированном виде так, чтобы она давала возможность оценить финансовые результаты организации за финансовый период в сравнении с предшествующими финансовыми периодами, оценить результат управления организацией, сопоставить результаты с аналогичными организациями для принятия экономического решения пользователями.

Такую информацию, возможно, получить из данных об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах, финансовом результате и других изменениях в капитале, движения денежных потоков, представленных в финансовой отчетности.

Формы и состав финансовой отчетности в международных стандартах представлены МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».

В соответствии с данным стандартом формы отчетности должны обеспечивать структурированное представление о финансовом положении, операциях и результатах деятельности организации. Поскольку, финансовое

положение организации характеризуется активами, обязательствами и капиталом, а финансовые результаты – доходами и расходами, финансовая отчетность должна содержать формы, обеспечивающие информацию относительно активов; обязательств; капитала; доходов; расходов.

Для формирования такой учетной информации необходимым и обязательным является комплект бухгалтерской отчетности, который включает в себя:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет об изменениях в капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания к финансовой отчетности, включая описание основных положений учетной политики.

Хотя МСФО требует представления определенных раскрытий непосредственно в основных формах финансовой отчетности, в целом предприятия могут беспрепятственно включать в них дополнительные статьи или промежуточные итоги, необходимые для достижения объективности представления. Объяснению подлежат в первую очередь данные, полученные на основании анализа факторов. К ним относятся, например:

- изменения среды, в которой действует организация;
- изменения инвестиционной политики организации;
- изменения источников финансирования организации; достоинства ресурсов, ценность которых не отражена по тем или иным причинам в балансе.

Кроме информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности, многие компании включают дополнительную информацию, не относящуюся к финансовой отчетности, что вызвано либо требованиями местных регулирующих органов и фондовых бирж, либо собственными соображениями. Целесообразность составления этих отчетов определяется руководством на основе их полезности для принятия пользователями текущих и стратегических решений в отношении компании.

В МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» определяется минимальный перечень информации, подлежащей в финансовой отчетности, но какой-либо определенный формат для этого не предусмотрен.

К такой информации можно отнести следующие:

- 1) определение форм отчетности;
- 2) указание названия отчитывающейся компании;
- 3) отражение информации о том, охватывает ли финансовая отчетность отдельную компанию или группу компаний;

4) указание даты или периода, за который представляется финансовая отчетность;

5) представление валюты отчетности;

6) отражение информации об уровне точности суммовых показателей в финансовой отчетности.

В соответствии с рекомендациями МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» каждая существенная статья представляется в финансовой отчетности обособленно. Несущественные суммы могут быть объединены с аналогичными суммами по их назначению или экономическому содержанию. При этом информация признается существенной, если ее отсутствие или недостаточное раскрытие может оказать влияние на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности.

Активы, обязательства, доходы и расходы не подлежат взаимозачету, поскольку это снижает понимание пользователями финансового состояния предприятия, уменьшает возможности прогнозирования будущих денежных потоков и результатов деятельности. Взаимозачет возможен лишь в случае, когда:

- во-первых, этого требует или разрешает конкретный стандарт;
- во-вторых, статьи доходов и расходов возникают по одной и той же операции и не являются существенными.

Финансовая отчетность представляется за период, заканчивающийся датой на которую составляется баланс - отчетная дата. Предприятия могут изменять отчетную дату только в исключительных случаях. В этом случае необходимо указать:

- причину использования периода, отличающегося от отчетной;
- факт того, что сравнительные суммы для отчетов о финансовых результатах, изменениях капитала и движении денежных средств несопоставимы.

В соответствии с МСФО финансовая отчетность делится на обязательную и промежуточную.

Обязательная финансовая отчетность должна представляться как минимум ежегодно. Отчетным периодом признается год. Начало отчетного периода может быть определено с любого месяца года. В исключительных случаях организации могут отчитываться за период продолжительнее или короче, чем один год, с раскрытием причин в приложении (например, слияние организаций с различными отчетными периодами). В МСФО отмечено, что некоторые организации предпочитают составлять финансовые

отчеты продолжительностью периода 52 недели и это стандартами не запрещается.

Периоды составления обязательной финансовой отчетности

Календарный год (с 1 января по 31 декабря)	Фактический год (например, с 1 сентября по 31 августа)	Период более или менее года (например, 52 недели)
---	---	--

Промежуточная финансовая отчетность составляется за период, который меньше финансового года. Стандартом (IAS 34) не установлены определенные периоды, за которые должна составляться промежуточная отчетность. Также Стандартом не установлено, какие организации должны составлять промежуточную финансовую отчетность. Не исключается возможность отсутствия у организации промежуточной отчетности. В целом такая отчетность может составляться по кварталам, месяцам и другим интервалам менее финансового года. Если национальным учетным законодательством не регламентируются периоды составления промежуточной финансовой отчетности, то период определяется руководством компании. Также организации могут придерживаться рекомендаций фондовых бирж, профессиональных бухгалтерских организаций по периодичности составления промежуточной финансовой отчетности.

Периоды составления промежуточной финансовой отчетности

По решению руководства организации. Например, не составляется или составляется по месяцам либо иным периодам	В соответствии с национальным законодательством. Например, за первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года	В соответствии с рекомендациями (требованиями) регулирующих или профессиональных организаций
---	--	--

Обязательная и промежуточная финансовая отчетность отличаются не столько по количеству финансовых отчетов, сколько по их содержательности. В промежуточной финансовой отчетности информация может представляться в более сжатом виде. Это следует из соображений своевременности, во избежание дублирования ранее представленной информации, для акцентирования внимания пользователей на новых событиях и видах деятельности.

Стандартом (IAS 34) не исключается возможность представления отчетов в промежуточной отчетности, равных по содержательной части

обязательной. В этом случае необходимо соблюдать требования стандартов (IAS 1).

Организация имеет право давать иные названия отчетам, чем те, которые указаны в МСФО. Например, «Отчет о финансовом положении» можно по-прежнему называть «Бухгалтерский баланс», «Отчет о совокупном доходе» – «Отчет о финансовых результатах и прочем совокупном доходе». В таблице 2 «Комплект финансовой отчетности» приведены названия отчетов, рекомендуемых МСФО, и в скобках – названия, которые могут применяться.

Таблица 2. Комплект финансовой отчетности

Обязательной	Промежуточной
	Вариант 1
1. Отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода (Бухгалтерский баланс)	1. Сжатый отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода (Сжатый бухгалтерский баланс)
2. Отчет о совокупном доходе (Отчет о финансовых результатах, Отчет о доходах и расходах, не отражаемых в прибылях и убытках)	2. Сжатый отчет о совокупном доходе (Сжатый отчет о финансовых результат, Отчет о доходах и расходах, не отражаемых в прибылях и убытках)
3. Отчет об изменениях в собственном капитале	3. Сжатый отчет об изменениях в собственном капитале
4. Отчет о движении денежных средств	4. Сжатый отчет о движении денежных средств
5. Примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики	5. Выборочные пояснительные примечания
6. Отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда организация применяет учетную политику на ретроспективной основе либо осуществляет ретроспективный пересчет или переклассификацию статей в финансовой отчетности	Вариант 2 Полный комплект финансовой отчетности, в соответствии с IAS 1
Другие отчеты по желанию, например о налоге на добавленную стоимость, охране окружающей среды и т.п.	Другие отчеты по желанию, например о налоге на добавленную стоимость, охране окружающей среды и т.п.

Бухгалтерский баланс

В форме отчетности «Бухгалтерский баланс» отражаются элементы, характеризующие финансовое положение организации: активы, обязательства и капитал.

В МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» рассматриваются общие правила составления бухгалтерского баланса, но при этом отсутствуют жесткие требования к его форме: конкретная форма разрабатывается каждой компанией самостоятельно. В данном стандарте не регламентирован исчерпывающий перечень статей баланса, порядок их расположения, не приводятся их названия, но предписан перечень статей, которые должны раскрываться в бухгалтерском балансе как минимум. К ним относятся:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- задолженность, денежные средства и их эквиваленты и др.;
- запасы;
- торговые и другие кредиторские задолженности;
- налоговые обязательства и требования;
- резервы;
- долгосрочные обязательства, включающие выплату процентов;
- доля меньшинства;
- выпущенный капитал и резервы.

Предприятия предоставляют бухгалтерский баланс с классификацией активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, т.е. систематизированный бухгалтерский баланс. Однако организации могут отражать активы и обязательства в порядке их ликвидности при условии, что такая форма представления обеспечивает пользователей надежной и более уместной информацией.

Оборотные активы – это активы, которые будут реализованы или использованы в ходе обычного операционного цикла, предназначенные для целей торговли, будут реализованы в течение 12 месяцев после отчетной даты. Кроме того, оборотные или краткосрочные активы представляют собой денежные средства или эквиваленты денежных средств за исключением случаев, когда они недоступны в течение 12 месяцев после отчетной даты для целей обмена или погашения обязательств.

Оборотные или краткосрочные обязательства – это обязательства, которые подлежат погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты или должны быть погашены в ходе обычного операционного цикла предприятия и предназначены главным образом для целей торговли.

Все активы и обязательства, которые не отвечают определению оборотных активов или краткосрочных обязательств, классифицируются как внеоборотные активы или долгосрочные обязательства.

Помимо минимального перечня статей, требуемых для представления в балансе, организация должно отразить дополнительные строки, подразделы и промежуточные итоги, если того требует какой-либо стандарт или если это уместно для понимания финансового положения предприятия. Дополнительные показатели могут представляться в силу их величины или характера или с целью показать их отличие от других показателей, имеющих иные сроки и функциональную направленность в рамках предприятия.

Отчет о финансовых результатах

Для отражения финансовых результатов организации в соответствии с требованиями международных стандартов предназначена форма «Отчет о **финансовых результатах**». Порядок раскрытия финансовых результатов фирмы в отчетности подробно рассматривается в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», а также еще в одном стандарте - МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Конкретная форма отчета о финансовых результатах разрабатывается хозяйствующим субъектом самостоятельно, поскольку действующим стандартом не предъявляются жесткие требования к его оформлению. Отсутствует исчерпывающий перечень статей отчета о **финансовых результатах**, не регламентированы их расположение и названия. Однако регламентирован перечень линейных статей, которые должны раскрываться как минимум:

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

По статье «Выручка» отражаются доходы от продажи, проката, аренды при обычной деятельности. Данные по статье «Результаты операционной деятельности» формируются путем сложения доходов и вычитания из полученной суммы всех расходов по осуществленным операциям, например, расходов на продажу продукции, административных расходов и т.п. Статья «Затраты по финансированию» характеризует расходы, связанные с привлечением средств, например, кредитов и займов. Если предприятие

имеет дочерние компании, их доля в финансовых результатах показывается в отчете о финансовых результатах по статье «Доля меньшинства».

Перечисленные линейные статьи в отчете о финансовых результатах рекомендуется группировать по подклассам, что должно обеспечить пользователю возможность качественного анализа доходов и расходов. Согласно МСФО 1 указанные группировки можно представлять как в отчете о **финансовых результатах**, так и в примечаниях к нему. Группировка статей отчета о прибылях и убытках на подклассы для анализа доходов и расходов может осуществляться одним из следующих двух методов: характера затрат или функции затрат.

При методе характера затрат в отчете о финансовых результатах расходы объединяются в соответствии с их характером или целевым назначением, например, амортизация, закупка материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалование, затраты на рекламу. При методе функции затрат или «себестоимости продаж» расходы классифицируются в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж или административной деятельности.

Группировка по подклассам определяет форму отчета о **финансовых результатах**. Выбор метода классификации статей прибылей и убытков зависит от традиций, отраслевых факторов и характера деятельности предприятия. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» требует выбирать такой метод классификации, который наиболее точно представляет составляющие финансовых результатов организации. Таким образом, хозяйствующие субъекты имеют право выбирать один из двух методов классификации по собственному усмотрению. При этом информация, раскрываемая при использовании метода характера затрат, считается наиболее существенной для пользователей и рекомендуется в качестве дополнительной при использовании метода функции затрат. Поэтому при использовании классификации расходов по функции необходимо раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и оплату труда.

Отчет об изменениях в капитале

Отчет об изменениях в капитале должен показывать все изменения в собственном капитале организации, а следующая информация должна быть раскрыта непосредственно в отчете:

- суммарный совокупный доход за представленный период с указанием итоговых сумм, относящихся к материнской организации и неконтролируемым долям;

- последствия ретроспективного пересчета или ретроспективного применения учетной политики по каждому компоненту собственного капитала;

- выверка на начало и конец представленного периода по балансовой стоимости каждого компонента собственного капитала и с раскрытием изменений в прибыли и убытке по каждой статье прочего совокупного дохода, по операциям с собственниками организации, изменения в долях дочерних организаций, которые не приводят к утрате контроля.

Данная форма финансовой отчетности в международных стандартах составляется как основная и предоставляется за каждый отчетный период, в котором предоставляется финансовая отчетность.

Капитал определяется как часть активов компании, остающаяся после вычета из них всех ее обязательств, т.е. представляет собой стоимость чистых активов организации.

Изменения в капитале между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшение чистых активов и представляют собой суммарные прибыли и убытки, возникшие в результате деятельности компании в течение периода, а также результаты операций с акционерами

По МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» обусловлено, что все суммы доходов и расходов, признанных за период, включаются в определение чистой прибыли или убытка и отражаются в отчете о прибылях и убытках. Исключение составляют те прибыли или убытки, которые не признаются в отчете о финансовых результатах, а отражаются непосредственно в капитале. К ним относятся:

- результаты переоценки основных средств; результаты переоценки инвестиции;

- курсовые разницы от пересчета финансовой отчетности иностранных подразделений или дочерних организаций.

Информация о данных составляющих не раскрывается в отчете о финансовых результатах и поэтому в обязательном порядке составляется отчет об изменениях в капитале.

В данной форме должны быть отражены изменения в результате двух качественно различных ситуаций:

1. операций с акционерами при внесении капитала и выплате дивидендов;

2. полученных прибылей или убытков, не признанных в отчете о финансовых результатах.

Отчет об изменениях капитала может быть составлен в двух вариантах:

- с отражением всех изменений в капитале;

- с отражением только тех изменений в капитале, которые обусловлены прибылями и убытками, не признанными в отчете о финансовых результатах

В первом варианте отчета формируется следующая информация:

- чистая прибыль или убыток за период;
- величина доходов и расходов, прибылей и убытков, которые не признаны в отчете о финансовых результатах;
- изменения в учетной политике и корректировка фундаментальных ошибок;
- стоимость операций с акционерами при внесении капитала и выплате дивидендов;
- сальдо накопленной прибыли (убытка) на начало периода и на отчетную дату и ее изменение за период;
- сверка балансовой стоимости каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода.

Второй вариант отчета об изменениях в капитале содержит обязательную информацию:

- чистая прибыль или убыток за период;
- каждая статья доходов и расходов, прибылей и убытков, которая признается непосредственно в капитале, и сумма таких статей;
- кумулятивный эффект изменений в учетной политике и корректировка фундаментальных ошибок.

Информация, о других изменениях в капитале отражается не в отчете об изменениях капитала, а в примечаниях.

Отчет о движении денежных средств

Информация, представляемая в отчете о движении денежных средств, позволяет оценить платежеспособность организации, ее потребности в денежных средствах, способность создавать денежные средства и их эквиваленты.

Согласно международной практике отчет о движении денежных средств входит в число обязательных и ему посвящен отдельный стандарт МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств».

Потоки денежных средств отражают движение денежных средств и эквивалентов денежных средств. К денежным средствам относятся денежные средства в кассе и на банковских депозитах до востребования.

Эквиваленты денежных средств это краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности. Обычно в мировой практике в качестве эквивалентов денежных средств

рассматриваются финансовые вложения сроком до трех месяцев.

Банковские овердрафты, подлежащие погашению по первому требованию банка, включаются в состав денежных средств или эквивалентов денежных средств в тех случаях, когда они используются в рамках политики предприятия по управлению денежными потоками и составляют неотъемлемую ее часть.

Потоки денежных средств в соответствии с МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств» учитываются по различным видам деятельности предприятия:

- 1) операционной;
- 2) инвестиционной;
- 3) финансовой.

Операционная - это основная, регулярно осуществляемая, приносящая доход деятельность предприятия, а также прочая деятельность, не относящаяся к инвестиционной и финансовой. Денежные потоки по операционной деятельности представляют собой:

- денежные поступления от продаж товаров и предоставления услуг;
- денежные поступления от аренды, гонорары, комиссионные и другие доходы;
- денежные платежи поставщикам за товары и услуги;
- денежные платежи служащим и от их лица;
- денежные выплаты или компенсации налога на прибыль, если только они не могут быть увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью и другие.

Инвестиционная – деятельность, связанная с приобретением и реализацией долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам. Денежными потоками по инвестиционной деятельности являются:

- денежные платежи для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов;
- денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов;
- денежные платежи для приобретения долевых или долговых инструментов других компаний и долей участия в совместных компаниях;
- денежные поступления от продаж долевых или долговых инструментов других компаний и долей участия в совместных компаниях;
- авансовые денежные платежи и кредиты, предоставленные другим сторонам (кроме авансовых платежей и кредитов, предоставляемых финансовыми компаниями) и другие.

Финансовая – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании. К денежным потокам по финансовой деятельности относятся:

- денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов;
- денежные выплаты владельцам для приобретения или для погашения акций компании;
- денежные поступления от выпуска необеспеченных облигаций, займов, векселей, обеспеченных облигаций, залладных и других краткосрочных и долгосрочных кредитов;
- денежные погашения кредитных сумм и другие.

Чистые потоки денежных средств по всем трем категориям суммируются с тем, чтобы показать изменение в величине денежных средств и эквивалентов денежных средств за отчетный период, полученная сумма затем сопоставляется с величиной денежных средств и их эквивалентов на начало и на конец периода.

МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств» дает возможность выбора метода представления потоков денежных средств по операционной деятельности, что определяет в конечном итоге содержание отчета о движении денежных средств:

- 1) прямого метода – денежные поступления от покупателей, денежные платежи поставщикам и т.д.;
- 2) косвенного метода – чистая прибыль или убыток за отчетный период, скорректированная на сумму амортизационных отчислений, дебиторской и кредиторской задолженности, поступлений от реализации собственных акций т.д.

Методы представления потоков денежных средств по операционной деятельности

Прямой	Косвенный
Рассчитывается чистый денежный поток по валовым денежным поступлениям и платежам. Информация может быть получена из учетных регистров или из корректировки выручки из себестоимости продаж, изменений в запасах и других неденежных статей	Рассчитывается чистый денежный поток методом корректировки чистой прибыли или убытка на результаты изменений дебиторской и кредиторской задолженности, неденежных операций, прочих операций по инвестиционной и финансовой деятельности. Исходными данными являются показатели баланса и отчета о финансовых результатах

2. Примечание и раскрытие учетной политики

Примечания и раскрытие учетной политики по ведению учета и порядку представления финансовой отчетности являются неотъемлемым и обязательным компонентом отчетности. Без пояснительных примечаний и раскрытия основных положений учетной политики пользователи не будут иметь возможности понять финансовую отчетность.

Как правило, структура примечаний выглядит следующим образом.

Структура примечаний и раскрытия учетной политики

Компонент примечаний	Пояснения
1. Заявление о соответствии отчетности всем МСФО	Должно быть сделано прямо выраженное и безоговорочное заявление о полном соответствии МСФО
2. Краткое описание основных положений учетной политики	Прежде всего, положения об оценке в том числе, основных средств, нематериальных активов, запасов и других объектов учета. Иные аспекты учетной политики, которые необходимы для понимания пользователями
3. Описание каждой статьи отчетов	Поскольку все финансовые отчеты индивидуальной отчетности разрабатываются самостоятельно компаниями (но с учетом требований МСФО), то финансовые отчеты разных компаний могут отличаться по формату, названиям заголовков, статей, компоновкой информации в статьях и т.п. Поэтому для понимания пользователями необходимы детальные пояснения
4. Прочие пояснения, в том числе по условным обязательствам, непризнанным договорным обязательствам, цели и политика управления рисками и т.п.	

В примечаниях должна быть представлена информация, без наличия которой невозможно понимание финансовой отчетности пользователями. Также должна быть представлена дополнительная информация, которая непосредственно не представлена в каждом виде финансового отчета, но является значимой для понимания. Как минимум необходимо раскрыть информацию о характере каждого объекта элементов финансовой отчетности и их балансовой стоимости на дату составления отчетности, а также о важной для понимания информации, но не нашедшей отражения в отчетности (например, оценка окупаемости осуществляемого проекта, сумма и причина непризнанных дивидендов и т.п.).

В соответствии с международным стандартом 1 «Представление финансовой отчетности» одним из компонентов комплекта финансовой отчетности являются пояснительные примечания, которые предусматривают:

- предоставление информации об учетной политике, выбранной предприятием;
- раскрытие информации, которая требуется в соответствии с отдельными МСФО, но не предоставляется в других отчетных формах;
- отражение дополнительной информации, которая, по мнению составителя отчетности интересна для пользователей.

При раскрытии учетной политики необходимо указать правила оценки, переоценки и амортизации материальных и нематериальных активов; способы отражения в учете финансовых инструментов, арендованного имущества, договоров подряда; порядок признания в отчетности выручки; методику формирования резервов; принципы составления консолидированной отчетности; методы отражения совместной деятельности и объединения компаний; порядок пересчета иностранной валюты; методику учета инфляционного фактора.

В примечаниях может отражаться дополнительная информация о подклассах линейных статей бухгалтерского баланса, отчетов о финансовых результатах, изменениях капитала и движении денежных средств. Примечания к финансовой отчетности представляются, как правило, в упорядоченном виде. Это означает, что линейные статьи в указанных отчетных формах должны содержать ссылки на примечания, если в них приведена соответствующая аналитическая информация. Каждому примечанию рекомендуется присваивать цифровой код, который указывается в соответствующем отчете против линейной статьи, раскрываемой в этом примечании. К раскрытию той или иной статьи могут иметь отношение несколько примечаний. В этом случае все их коды указываются против этой статьи.

Обычно информация в примечаниях располагается в следующем порядке:

- 1) указание на то, что финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО;
- 2) учетная политика (оценки, использованные для подготовки отчетности, специализированные вопросы бухгалтерского учета и финансовой отчетности);
- 3) вспомогательная информация, составленная по линейным статьям форм финансовой отчетности;
- 4) прочая информация (условные события, операции нефинансового характера и т.д.).

3. Пересчет показателей финансовой отчетности в условиях гиперинфляции

Правила пересчета показателей финансовой отчетности в условиях гиперинфляции изложены в МСФО 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». Этим стандартом не регламентируется абсолютное значение темпа инфляции, при котором экономику страны можно считать гиперинфляционной. В условиях гиперинфляции денежные средства снижают свою покупательную способность в таких темпах, что сравнение сумм, полученных в результате продаж продуктов труда и других доходных операций одного и того же отчетного периода, становится невозможным без коррекции их на уровень инфляции.

Необходимость пересмотра финансовой отчетности относится к компетенции руководства хозяйствующего субъекта. На наличие гиперинфляции могут указывать типичные для такого процесса характеристики состояния экономической среды:

1. население в целом предпочитает хранить свои сбережения в неденежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте; суммы в местной валюте вкладчики стремятся как можно скорее инвестировать для сохранения их покупательной способности; денежные суммы в местной валюте зачастую оцениваются по курсу устойчивой иностранной валюты, по которому устанавливаются даже цены на товары и услуги;
2. покупки товаров и услуг в кредит производятся по ценам, компенсирующим прогнозируемую потерю покупательной способности денежных средств как при долгосрочном, так и краткосрочном кредитовании;
3. процентные ставки по вкладам, заработная плата и цены на товары и услуги связаны с индексом цен;
4. совокупный рост инфляции за три года приближается или превосходит 100%.

Для обеспечения сопоставимости показателей финансовой отчетности, составляемой в условиях гиперинфляции, действующий стандарт регламентирует пересчет стоимостных показателей отчетности за предыдущие периоды в денежных единицах, действующих на отчетную дату. Для пересчета показателей финансовой отчетности должен использоваться индекс цен, который наилучшим образом отражает изменения общей покупательной способности отчетной валюты. В большинстве стран для этой

цели принято использовать индекс потребительских цен, который публикуется ежемесячно, а в условиях гиперинфляции – еженедельно.

Правила пересчета показателей финансовой отчетности в условиях гиперинфляции, регламентируемые МСФО 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», различаются для:

- денежных и неденежных статей;
- статей, отраженных по фактической или восстановительной стоимости.

Денежными статьями являются деньги или активы и обязательства, предназначенные к получению или выплате деньгами. К денежным активам относятся денежные средства в кассе и на счетах в банке, дебиторская задолженность, соответствующая определению денежных статей, рыночные долговые бумаги и т.п. Денежные обязательства включают заемные средства, налоги к выплате, векселя к оплате, прочую кредиторскую задолженность, соответствующую определению денежных статей.

К неденежным статьям относятся основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы, долевые ценные бумаги, акционерный капитал, резервы, отложенные налоговые обязательства и требования и др.

Правила пересчета статей финансовой отчетности по действующему стандарту состоят в следующем:

- денежные статьи не пересчитываются;
- неденежные статьи, учитываемые по фактической стоимости, пересчитываются с применением к ним индекса цен;
- неденежные статьи, учитываемые по восстановительной стоимости, по возможной цене продажи или рыночной стоимости, не подлежат корректировке, поскольку они уже выражены в единицах измерения, действующих на отчетную дату.

В соответствии с МСФО 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» стоимость основных средств, инвестиций, запасов сырья и товаров, деловой репутации, патентов, торговых марок и аналогичных активов, учитываемых по фактической себестоимости, корректируется на величину изменения индекса цен, которое произошло с даты их покупки до отчетной даты; стоимость готовой продукции и незавершенного производства – на величину изменения индекса цен с даты возникновения затрат на обработку до отчетной даты. Стоимость активов, приобретенных по соглашению, предполагающему отсрочку платежа без уплаты дополнительно начисленных процентов, корректируется на величину

изменения индекса цен, произошедшего за период с даты платежа (а не покупки) до даты составления финансовой отчетности.

Если основные средства и нематериальные активы учитываются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, равной первоначальной стоимости за вычетом амортизации, пересчету подлежит остаточная стоимость указанных активов. Скорректированное значение остаточной стоимости определяется путем корректировки их первоначальной стоимости и накопленной амортизации на величину изменения индекса цен, произошедшего с даты приобретения активов до отчетной даты.

Элементы капитала корректируются на величину изменения индекса цен с начала периода или даты взносов учредителей (если последняя окажется более поздней) до даты составления финансовой отчетности.

Доходы и расходы учитываются в отчете о финансовых результатах в единицах измерения, действующих на отчетную дату, поэтому они пересчитываются на величину изменения индекса цен, произошедшего за период с даты первоначального признания дохода или расхода в бухгалтерском финансовом учете по отчетную дату.

Если активы и обязательства связаны с изменением цен по договору, например, индексные облигации, кредиты и займы, то в финансовой отчетности они учитываются в оценке, скорректированной в соответствии с этим договором. Часть затрат по займам, которая компенсирует инфляцию, признается расходом в периоде их возникновения.

По МСФО 29 прибыль или убыток, возникающие в связи с пересчетом активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в период инфляции, включаются в чистую прибыль или убыток отчетного периода.

РЕЗЮМЕ

В соответствии с МСФО 1 формы отчетности должны обеспечивать структурированное представление о финансовом положении, операциях и результатах деятельности предприятия. Для формирования указанной учетной информации необходим полный комплект бухгалтерской отчетности, который включает в себя бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, учетную политику и пояснительные примечания. МСФО 1 не регламентирован исчерпывающий перечень, порядок расположения и названия статей указанных форм отчетности, но предписан перечень линейных статей, которые должны раскрываться как минимум. Кроме линейных статей по усмотрению хозяйствующего субъекта в формах отчетности могут представляться и другие.

Раскрываемые в балансе статьи активов и обязательств могут группироваться в зависимости от срока и разделяться на краткосрочные и долгосрочные. Однако по МСФО 1 подобное деление активов и обязательств не является обязательным, и решение о его применении определяется мнением администрации хозяйствующего субъекта. Группировка статей отчета о прибылях и убытках на подклассы для анализа доходов и расходов осуществляется методом характера затрат или функции затрат. Отчет об изменениях капитала может по усмотрению хозяйствующего субъекта отражать все изменения в капитале или только те, которые обусловлены прибылями и убытками, не признанными в отчете о прибылях и убытках. В отчете о движении денежных средств, по МСФО 7, характеризуются потоки денежных средств и их эквивалентов по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Отчет о движении денежных средств может составляться прямым или косвенным методом.

Для обеспечения сопоставимости показателей финансовой отчетности, составляемой в условиях гиперинфляции, МСФО 29 регламентирует пересчет стоимостных показателей отчетности за предыдущие периоды в денежных единицах, действующих на отчетную дату.

Порядок составления финансовой отчетности по российским национальным стандартам в определенной мере отличается от регламентации МСФО. Отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств рассматриваются лишь в качестве пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и могут не представляться субъектами малого предпринимательства, в то время как по МСФО 1 все формы отчетности составляются в обязательном порядке. Отечественные формы отчетности

регламентированы более жестко, чем это рекомендовано международными стандартами, не предусмотрена вариантность способов их составления.

Вместе с тем изменения в российском законодательстве по бухгалтерскому учету привели к тому, что формы финансовой отчетности отечественных организаций во многих аспектах приближены к требованиям МСФО 1 и МСФО 7.

В отличие от МСФО 29 в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету не предусмотрены правила представления учетной информации в условиях гиперинфляции.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Устанавливают ли МСФО единый порядок и наименования статей баланса?
2. Какие статьи должны раскрываться в балансе, составленном в соответствии с МСФО, в обязательном порядке?
3. Обязательно ли в соответствии с МСФО деление статей баланса на долгосрочные и краткосрочные?
4. В каком разделе баланса, составленного в соответствии с МСФО, должна показываться доля меньшинства?
5. Устанавливают ли МСФО единый порядок и наименования статей отчета о прибылях и убытках?
6. Обязательно ли в соответствии с МСФО деление статей отчета о прибылях и убытках на результаты от обычной и прочих видов деятельности?
7. Какими методами могут быть отражены расходы в отчете о прибылях и убытках, составленном в соответствии с МСФО?
8. Обязательно ли представление в отчетности, составленной в соответствии с МСФО, форм «Отчет о движении денежных средств» и «Отчет об изменениях капитала»?
9. Какими методами может быть составлен в соответствии с МСФО отчет о движении денежных средств?
10. Какой период считается отчетным в соответствии с МСФО?
11. Каким международным стандартом регламентируется учет в условиях гиперинфляции?

ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОГРАММИРОВАННОГО КОНТРОЛЯ

Тема Международная стандартизация бухгалтерского учета

1. МСФО – это:

- а) Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые FASB;
- б) Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Комиссией ЕС;
- в) Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые IASB.

2. В основу реформирования бухгалтерского учета в РФ положены:

- а) GAAP;
- б) Директивы ЕС;
- в) IFRS.

3. В какой учетной системе интересы налоговых органов выведены за рамки финансовой отчетности:

- а) англо-американской;
- б) континентальной;
- в) латиноамериканской.

4. Разработкой МСФО занимается:

- а) Консультативный Совет по стандартам;
- б) Правление КМСФО;
- в) Доверенные лица.

5. МСФО:

- а) являются обязательными для всех стран мира;
- б) являются обязательными для стран-членов ЕС;
- в) не являются обязательными для всех стран мира.

6. Национальная система бухгалтерского учета Германии относится к:

- а) англо-американской модели;
- б) континентальной модели;
- в) латиноамериканской модели.

7. К региональным стандартам бухгалтерского учета относятся:

- а) GAAP;
- б) IFRS;
- в) Директивы ЕС.

8. Континентальная модель является:

- а) региональной системой бухгалтерского учета,
- б) национальной системой бухгалтерского учета,

в) одной из классификационных моделей учетных систем.

9. Национальная система бухгалтерского учета России наиболее близка к:

- а) англо-американской модели;
- б) континентальной модели;
- в) латиноамериканской модели.

10. МСФО используют в качестве национальных стандартов бухгалтерского учета:

- а) Кувейт;
- б) Нидерланды;
- в) Россия.

Тема Принципы международных положений по бухгалтерскому учету

1. Цель финансовой отчетности по МСФО состоит в:

- а) составлении сводной отчетности ТНК;
- б) обеспечении информацией о деятельности компании внешних пользователей;
- в) обеспечении информацией администрации компании.

2. Метод начисления по МСФО состоит:

- а) в признании результатов операции по факту ее совершения независимо от движения денежных средств;
- б) в начислении задолженности поставщиков и покупателей;
- в) в начислении заработной платы работникам.

3. Принцип осмотрительности по МСФО означает:

- а) большую готовность к признанию доходов, чем расходов;
- б) большую готовность к признанию расходов, чем обязательств в отчетности;
- в) большую готовность к признанию расходов, чем доходов в отчетности.

4. Активы по МСФО это:

- а) ресурсы, от которых компания ожидает притока экономических выгод в будущем;
- б) ресурсы, от которых ожидается отток экономических выгод в будущем;
- в) приращение экономических выгод.

5. Обязательства по МСФО это:

- а) уменьшение экономических выгод;
- б) задолженность компании, урегулирование которой приведет к оттоку экономических выгод в будущем;

в) заемные источники средств.

6. Капитал по МСФО это:

- а) часть активов компании за вычетом ее обязательств;
- б) приращение экономических выгод;
- в) часть активов компании;
- г) часть пассивов компании.

7. Текущая дисконтированная стоимость по МСФО это:

- а) первоначальная стоимость минус начисленная амортизация;
- б) дисконтированная величина будущих денежных поступлений (или оттока денежных средств);
- в) стоимость обязательства с учетом процента за отсрочку оплаты.

8. В МСФО и в российских нормативах трактовка восстановительной стоимости:

- а) совпадает;
- б) не совпадает;
- в) не используется данная стоимость.

9. Под доходом в МСФО понимается:

- а) ресурсы, от которых ожидаются экономические выгоды;
- б) увеличение экономических выгод;
- в) уменьшение экономических выгод.

10. Под расходом в МСФО понимается:

- а) уменьшение экономических выгод;
- б) увеличение экономических выгод;
- в) погашение обязательств;
- г) выбытие активов.

**Тема Учет ресурсов компаний в соответствии международным и
российским стандартам**

1. В качестве справедливой стоимости обычно используются:

- а) рыночная стоимость, определяемая путем оценки;
- б) остаточная стоимость;
- в) ликвидационная стоимость;
- г) себестоимость.

2. Первоначальная стоимость основных средств по МСФО 16:

- а) не может быть изменена;
- б) обязательно переоценивается в случае инфляции;
- в) регулярно переоценивается в случае применения альтернативного допустимого подхода.

3. Метод амортизации и срок полезного использования основных средств по МСФО 16:

- а) могут пересматриваться;
- б) не могут пересматриваться;
- в) может пересматриваться только метод начисления амортизации.

4. При снижении стоимости основных средств по МСФО 16 они:

- а) не уцениваются;
- б) уцениваются до возможной чистой цены продажи;
- в) уцениваются до ликвидационной стоимости.

5. Запасы по МСФО 2 оцениваются:

- а) по себестоимости,
- б) по рыночной цене,
- в) по дисконтированной стоимости,
- г) по наименьшей из величин: себестоимости и возможной чистой цены продажи.

6. Методы нормативных и розничных цен для оценки запасов по МСФО 2:

- а) не могут использоваться;
- б) могут использоваться;
- в) может использоваться только нормативный метод.

7. Сверхнормативные расходы в себестоимость запасов по МСФО 2:

- а) не включаются;
- б) включаются.

8. Деловая репутация по МСФО это:

- а) стоимость активов компании;
- б) стоимость нематериальных активов компании;
- в) разница между балансовой стоимостью активов приобретаемой компании и ценой ее приобретения;
- г) разница между справедливой стоимостью активов приобретаемой компании и ценой ее приобретения.

9. Затраты по НИР и ОКР по МСФО 38:

- а) капитализируются в обязательном порядке;
- б) могут капитализироваться по усмотрению бухгалтера;
- в) могут капитализироваться только затраты по ОКР.

10. Являются ли в соответствии с МСФО 19 вознаграждениями работникам пенсии, опционы на право получения акций, выходные пособия?

- а) являются все перечисленные виды;
- б) не являются только опционы на право получения акций;

в) не являются пенсии.

11. Дисконтированная стоимость для учета вознаграждений работникам по МСФО 19:

- а) не используется;
- б) используется для учета краткосрочных обязательств перед работниками;
- в) используется для учета долгосрочных обязательств перед работниками;
- г) используется для учета краткосрочных и долгосрочных обязательств перед работниками.

12. Временные разницы по МСФО 12 это:

- а) разницы между налоговой базой объекта и его балансовой стоимостью;
- б) курсовая разница;
- в) остаточная стоимость.

13. По МСФО 12 в отчете о прибылях и убытках отражается:

- а) текущий налог на прибыль;
- б) текущий и отложенный налог на прибыль;
- в) отложенный налог на прибыль.

Тема Учет затрат по займам и операций в иностранной валюте по международным и российскими стандартам

1. Финансовая аренда по МСФО 17 отличается от операционной:

- а) степенью передачи рисков и выгод арендатору;
- б) сроками аренды имущества;
- в) условиями договора.

2. На балансе арендодателя может учитываться имущество:

- а) переданное в операционную и финансовую аренду;
- б) переданное только в операционную аренду;
- в) переданное только в финансовую аренду.

3. По МСФО 11 совокупность контрактов:

- а) может отражаться как единый договор, если контракты представляют собой тесно связанные части единого целого;
- б) не может отражаться как единый договор;
- в) может отражаться как единый договор на основании суждения бухгалтера предприятия.

4. Доходы и затраты по договору подряда согласно МСФО и признаются:

- а) по завершении объема работ в целом;
- б) в соответствии со стадией завершения работ;

в) в соответствии со стадией завершения работ, если результат договора подряда может быть надежно оценен.

5. По МСФО 23 затраты по займам:

- а) включаются в стоимость актива в обязательном порядке;
- б) не могут включаться в стоимость актива;
- в) могут включаться в стоимость квалифицируемого актива.

6. В соответствии с основным порядком учета МСФО 23 затраты по кредитам и займам включаются:

- а) в стоимость основных средств до момента их ввода в эксплуатацию;
- б) в расходы отчетного периода;
- в) в стоимость квалифицируемого актива.

7. По МСФО 21 активы и обязательства в иностранной валюте:

- а) не пересчитываются;
- б) пересчитываются по курсу ЦБ РФ;
- в) пересчитываются по курсу, действующему на валютном рынке.

8. Курсовая разница по МСФО 21:

- а) может включаться в стоимость актива в случае девальвации;
- б) включается в стоимость квалифицируемого актива;
- в) может относиться только на расходы отчетного периода.

9. Финансовый инструмент по МСФО 32 – это:

- а) финансовые вложения в ценные бумаги других предприятий;
- б) договор займа или кредита;
- в) договор, в результате которого у одного предприятия возникает финансовый актив, у другого – финансовое обязательство.

10. К финансовым активам не относятся:

- а) облигации других предприятий;
- б) денежные средства;
- в) дебиторская задолженность;
- г) собственные акции, выкупленные у акционеров;
- д) акции других предприятий.

11. При формировании сводной отчетности исключаются:

- а) инвестиции материнской компании в дочерние;
- б) инвестиции в уставные капиталы других предприятий;
- в) инвестиции в основные средства.

12. Инвестиции в ассоциированные компании учитываются в оценке по:

- а) дисконтированной стоимости;
- б) долевого участию;
- в) возмещаемой стоимости.

13. Сводная отчетность при совместной деятельности составляется способом:

- а) ФИФО;
- б) уменьшаемого остатка;
- в) пропорционального свода данных.

Тема Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки по международным и российским стандартам

1. При выборе учетной политики в отношении операции, которая раскрывается в МСФО, следует руководствоваться:

- а) стандартом или интерпретацией стандарта;
- б) собственным суждением;
- в) стандартом.

2. Применение учетной политики к операциям, которые ранее организация не осуществляла в соответствии с МСФО:

- а) является изменением учетной политики;
- б) является изменением расчетных оценок;
- в) не является изменением учетной политики.

3. Что из перечисленного не является изменением учетной политики?

- а) изменения вследствие требования какого-либо стандарта;
- б) первое применение политики переоценки основных средств;
- в) варианты «а» и «б».

4. Досрочное применение изменений положений стандарта, которые не вступили в силу, является:

- а) обязательным изменением учетной политики, и требуется ретроспективное применение;
- б) добровольным изменением учетной политики, и требуется ретроспективное применение;
- в) не является добровольным или обязательным изменением учетной политики, и пересчет сопоставимых показателей не требуется.

5. Что из перечисленного не является изменением расчетной бухгалтерской оценки?

- а) математический просчет;
- б) переоценка возможной чистой стоимости реализации запасов;
- в) пересмотр срока погашения дебиторской задолженности.

6. Результат изменения расчетной оценки применяется:

- а) ретроспективно;
- б) в том периоде, когда произошло изменение;

в) в том периоде, когда произошло изменение, и будущих периодах, если изменение их затрагивает.

7. Что из перечисленного является ошибкой?

- а) математический просчет;
- б) переоценка возможной чистой стоимости реализации запасов;
- в) пересмотр срока погашения дебиторской задолженности.

8. Исправление ошибки применяется:

- а) ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, выпущенной после обнаружения ошибки;
- б) перспективно;
- в) в том периоде, когда обнаружена ошибка.

9. Ретроспективное применение учетной политики – это:

- а) применение учетной политики последовательно;
- б) применение новой учетной политики так, как если бы она применялась всегда;
- в) применение новой учетной политики с начала следующего периода.

10. Перспективное изменение учетной политики – это:

- а) применение новой учетной политики к операциям, происходящим после отчетной даты, или признание влияние изменения на текущий и будущие периоды, затронутые этим изменением;
- б) применение новой учетной политики так, как если бы она применялась всегда;
- в) применение новой учетной политики с начала следующего периода.

**Тема Состав и порядок представления финансовой отчетности по
международным и российским стандартам**

1. По МСФО 1 обязательными формами отчетности являются:

- а) бухгалтерский баланс;
- б) бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках;
- в) бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств;
- г) бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснительная записка.

2. Согласно МСФО 1 отчетный период, как правило, составляет:

- а) год;
- б) полугодие;
- в) квартал.

3. По МСФО 1 форма баланса:

- а) жестко регламентирована;
- б) определен перечень элементов, которые должны быть отражены как минимум;
- в) не регламентирована.

4. В бухгалтерском балансе согласно МСФО 1 не отражаются:

- а) отложенные налоговые обязательства;
- б) доля меньшинства;
- в) административные расходы;
- г) финансовые активы.

5. Доля меньшинства по МСФО 1 – это:

- а) часть капитала, принадлежащая материнской компании;
- б) доля в капитале и чистых результатах, которая принадлежит дочерним компаниям и которой материнская компания не владеет напрямую;
- в) часть капитала, не принадлежащая материнской компании.

6. В отчете о прибылях и убытках по МСФО 1 характеризуются:

- а) финансовое положение предприятия;
- б) финансовые результаты деятельности предприятия;
- в) доходы и расходы.

7. Метод отражения расходов по характеру затрат используется при составлении:

- а) отчета о прибылях и убытках;
- б) отчета о движении денежных средств;
- в) баланса.

8. В отчет об изменениях капитала по МСФО 1 не включается информация о:

- а) резервном капитале;
- б) результатах переоценки внеоборотных активов⁴
- в) резервах предстоящих расходов и платежей.

9. Денежные эквиваленты – это:

- а) деньги в кассе;
- б) краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения;
- в) средства на расчетном счете;
- г) краткосрочные займы.

10. Согласно МСФО 7 отчет о движении денежных средств может составляться:

- а) методом функции затрат;
- б) только прямым методом;
- в) прямым или косвенным методом.

11. Приобретение долгосрочных облигаций по МСФО 7 относится к:

- а) операционной деятельности;
- б) финансовой деятельности;
- в) инвестиционной деятельности.

12. МСФО 29:

- а) определяет условия переоценки внеоборотных активов;
- б) требует корректировки на изменение индекса цен всех активов предприятия;
- в) определяет порядок пересчета показателей отчетности в условиях гиперинфляции.

13. Денежные активы согласно МСФО 29:

- а) не пересчитываются на отчетную дату;
- б) пересчитываются средства только на валютных счетах;
- в) пересчитываются с учетом изменения индекса цен.

КОНТРОЛЬНЫЕ ТЕСТЫ

I. ИСТОРИЯ, ПОТРЕБНОСТЬ В МСФО И ПОРЯДОК ИХ СОЗДАНИЯ

Методические рекомендации по теме

Хотя Россия имеет свои национальные стандарты учета, требования к финансовой отчетности в России все более приближаются к международным стандартам финансовой отчетности. Российский учет в условиях рыночной экономики обогащается понятиями из международных стандартов финансовой отчетности. Многие страны не имеют своих национальных стандартов учета и пользуются национальными стандартами учета других стран, чаще всего это GAAP (общепринятые принципы учета) США или международные стандарты финансовой отчетности. GAAP США, оказано огромное влияние на международные стандарты финансовой отчетности. Прежде чем приступить к изучению МСФО, следует познакомиться с историей их создания, разобраться с классификациями учетных систем в мире, с порядком создания МСФО, с потребностью в них. Надо определиться с понятием GAAP, познакомиться с порядком их разработки. Это поможет в изучении самих стандартов. После теоретического освоения данной темы можно приступить к выполнению тестов.

1.1.1. Наиболее распространенная трехмодельная классификация учетных систем включает:

- | | |
|---------------------------------|-----------------------------|
| А. Европейскую модель; | Е. Континентальную модель; |
| В. Среднеазиатскую модель; | Ф. Южноамериканскую модель; |
| С. Канадскую модель; | Г. G AAR. |
| Д. Британо-американскую модель; | |

1.1.1.2. Британо-американская модель характеризуется:

- А. ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции;
- В. консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
- С. ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами.

2.1.1.3. На Западе деление учета на две составные части: финансовый учет и управленческий учет является:

- А. абсолютным;
- В. четкой границы между этими частями нет;
- С. такого деления не существует.

3.1.1.4. Континентальная модель характеризуется:

- А. ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции;
- В. консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
- С. ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами-

4.1.1.5. Стандартами учета, основной составляющей системы ГААР являются:

- А. мнения;
- В. заявления о позиции;
- С. положения о стандартах финансового учета;
- Д. интерпретации (толкования);
- Е. технические бюллетени;
- Ф. положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

5.1.1.6. Британо-американской модели учета придерживаются.

- | | |
|--------------------|----------------|
| А. Польша; | Г. Нидерланды; |
| В. Казахстан; | Н. Канада; |
| С. США; | И. Австралия; |
| Д. Великобритания; | Ж. Германия; |
| Е. Боливия; | К. Италия; |
| Ф. Швейцария; | Л. Аргентина. |

1.1.7. Южноамериканская модель характеризуется:

- А. ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции;
- В. консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
- С. ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами.

6.1.1.8. Ответы на запросы различных организаций о применении существующих стандартов ГААР, как руководства к их использованию содержат:

- А. мнения;
- В. заявления о позиции;
- С. положения о стандартах финансового учета;
- Д. интерпретации (толкования);
- Е. технические бюллетени;
- Ф. положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

7.1.1.9. Континентальной модели учета придерживаются:

- | | |
|--------------------|----------------|
| А. Польша; | Г. Нидерланды; |
| В. Казахстан | Н. Австралия; |
| С. Франция; | І. Германия; |
| Д. Великобритания; | Ј. Италия; |
| Е. Боливия; | К. Аргентина; |
| Ғ. Швейцария; | Л. Австрия. |

8.1.1.10. Южноамериканской модели учета придерживаются:

- | | |
|--------------------|---------------|
| А. Бразилия; | Н. Канада; |
| В. Казахстан; | І. Австралия; |
| С. Франция; | Ј. Германия; |
| Д. Великобритания; | К. Италия; |
| Е. Боливия; | Л. Аргентина; |
| Ғ. Швейцария; | М. Венгрия. |
| Г. Нидерланды; | |

9.1.1.11. Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров – это:

- А. высшее учебное заведение, занимающееся подготовкой дипломированных общественных бухгалтеров;
- В. национальная, профессиональная организация практикующих дипломированных общественных бухгалтеров;
- С. государственная организация США, аттестующая дипломированных общественных бухгалтеров.

10. 1.1.12. Модификации или дополнения существующих стандартов ГААР представляют собой:

- А. мнения;
- В. заявления о позиции;
- С. положения о стандартах финансового учета;
- Д. интерпритации (толкования);
- Е. технические бюллетени;
- Ғ. положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

11. 1.1.13. Разработкой американских стандартов учета – ГААР – занимаются:

- А. профессиональные организации бухгалтеров;
- В. Министерство финансов США;
- С. Департамент бухгалтерского учета и отчетности США.

12. 1.1.14. Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров занимается:

- А. учетными проблемами;
- В. проблемами аудита;
- С. проблемами инвестиций.

13. 1.1.15. Комитет по стандартам финансового учета разрабатывает и выпускает следующие документы, стандартизирующие практику учета США:

- А. Положения о концепциях финансового учета;
- В. Заявления о позиции;
- С. Положения о стандартах финансового учета;
- Д. Интерпретации (толкования);
- Е. Технические бюллетени;
- Ф. Положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой.

14. 1.1.16. Принципы, лежащие в основе финансового учета США изложены в разработанных Комитетом по стандартам финансового учета:

- А. пяти действующих положениях о концепциях финансового учета;
- В. двадцати положениях рабочей группы по возникающим проблемам;
- С. пятидесяти одной интерпретации (толковании).

15. 1.1.17. Комитет по стандартам учета для государственных органов США разрабатывает:

- А. стандарты учета и отчетности для коммерческих структур;
- В. стандарты учета и отчетности для бирж;
- С. стандарты учета и отчетности для государственных органов власти.

16. 1.1.18. Право определять требования, предъявляемые к внешней финансовой отчетности, используемые учетные стандарты и практику компаний США, выпускающих акции в открытую продажу и зарегистрированных на биржах дано:

- А. комитету по стандартам учета для государственных органов;
- В. комиссии по ценным бумагам и биржам;
- С. американской бухгалтерской ассоциации.

17. 1.1.19. Развитие теории бухгалтерского учета, инициирование и финансирование научных исследований в области бухгалтерского учета, улучшение преподавания учета в США является целью:

- А. Американского института дипломированных общественных бухгалтеров;
- В. Комитета по стандартам учета для государственных органов;

- С. Комитета по стандартам финансового учета;
- Д. Американской бухгалтерской ассоциации.

18. 1.1.20. Американская бухгалтерская ассоциация производит:

- А. подготовку технических бюллетеней;
- В. подготовку документов о проблемах;
- С. разработку интерпретаций и мнений;
- Д. теоретические разработки в области учета.

19. 1.1.21. Одной из составляющих категорий GAAP являются принципы измерения:

- А. определяющие момент отражения события в бухгалтерском учете и величину, записываемую в бухгалтерских регистрах;
- В. описывающие качественные характеристики информации, которая должна содержаться в финансовой отчетности.

20. 1.1.22. Комитет по международным стандартам учета создан в 1973 г.:

- А. соглашением между правительствами из 11 стран;
- В. решением международного конгресса бухгалтеров в 1973 году;
- С. соглашением между профессиональными организациями бухгалтеров из 9 стран;
- Д. решением Организации Объединенных Наций.

21. 1.1.23. Одной из составляющих категорий GAAP являются принципы раскрытия:

- А. определяющие момент отражения события в бухгалтерском учете и величину, записываемую в бухгалтерских регистрах;
- В. описывающие качественные характеристики информации, которая должна содержаться в финансовой отчетности.

22. 1.1.24. GAAP- расшифровывается как:

- А. международный учет;
- В. общепринятые принципы учета;
- С. бухгалтерский учет США.

II. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ МСФО

Методические рекомендации по теме

Для освоения данной темы изучают утвержденный и опубликованный КМСФО в 1989 г. документ «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности». Следует познакомиться с составом финансовой отчетности, целью финансовой отчетности основными принципами формирования финансовой отчетности качественными критериями полезности информации, содержащейся в финансовой отчетности, определением элементов, составляющих финансовую отчетность, понятием и поддержанием капитала. Это облегчит изучение самих стандартов. После теоретического освоения данной темы можно приступить к выполнению тестов. Выполнив тесты по данной теме, следует свериться с приведенными в конце данной главы ответами на них. Если есть ошибки, приходится вернуться к теоретическому освоению данной темы. Если нет ошибок, можно приступить к изучению следующей темы.

23. 2.1.1. Подготовка «удобного перевода» отчетности означает:

А. Пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;

В. Что отчетность не только переводится на язык пользователя, но и пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же;

С. Что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

Д. Что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета;

Е. Делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя

24. 2.1.2. К элементам финансовой отчетности на Западе относятся:

А. Принцип начисления, продолжающаяся деятельность, двойная запись;

В. Принцип единицы учета, периодичность, денежный измеритель, конфиденциальность;

С. Понятность, уместность, достоверность и надежность;

Д. Принципы начислений и двойной записи;

Е. Договоренность и надежность;

- Г. Активы и обязательства;
- Г. Капитал, доходы и расходы

25. 2.1.3. Подготовка «дублирующего финансового отчета» означает:

- А. пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;
- В. что отчетность не только переводится на язык пользователя, но и пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же;
- С. что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;
- Д. что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета;
- Г. что делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя.

26. 2.1.4. Требования к качеству информации характеризуются:

- А. принципом начисления, продолжающейся деятельностью, двойной записью;
- В. принципом единицы учета, периодичностью, денежным измерителем, конфиденциальностью;
- С. понятностью, уместностью, достоверностью и надежностью;
- Д. принципами начислений и двойной записью;
- Е. договоренностью и надежностью;
- Г. отражением активов, обязательств, капитала, доходов и расходов;
- Г. периодичностью, конфиденциальностью, должна иметь денежный измеритель.

27. 2.1.5. Международные стандарты финансовой отчетности предназначены для:

- А. обеспечения сопоставимости финансовой отчетности предприятий во всем мире;
- В. доступности восприятия финансовой отчетности предприятий внешними пользователями из различных стран;
- С. формирования показателей финансовой отчетности, любого предприятия предназначенной для налоговой инспекции, в любой стране.

28. 2.1.6. В соответствии с действующим Российским законодательством бухгалтерский учет ведется:

- А. для иностранного пользователя;
- В. для ведения переговоров с западным инвестором;
- С. если предприятие функционирует только на внутреннем рынке;

29. 2.1.7. Подготовка «удобного отчета» означает:

А. пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;

В. что отчетность переводится на язык пользователя, пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же;

С. что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

Д. что вместе с переводом осуществляется пересчет валюты и частичный пересчет отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;

Е. что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета;

Ф. что делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя.

30. 2.1.8. Чтобы информация была достоверной, она должна удовлетворять следующим характеристикам:

А. уместность, периодичность, конфиденциальность;

В. правдивость, нейтральность, осмотрительность, полнота;

С. преобладание экономического содержания над юридической формой.

31. 2.1.9. Вопросы учета новых и необычных бухгалтерских операций рассматривают:

А. мнения;

В. заявления о позиции;

С. положения о стандартах финансового учета;

Д. интерпритации (толкования);

Е. технические бюллетени;

Ф. положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

32. 2.1.10. Подготовка «частично пересчитанного отчета» означает:

А. пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;

В. что отчетность не только переводится на язык пользователя, но и пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же;

С. что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

38. 2. 1.16. Если составляется две отчетности; одна – для российской налоговой инспекции в соответствии с действующим российским законодательством, вторая – для западного инвестора в соответствии с его принципами учета, то подготовка отчетности произведена в виде:

- A. «удобного отчета»;
- B. «частично пересчитанного отчета»;
- C. «дублирующего финансового отчета»;
- D. «удобного перевода».

39. 2.1.17. Основные принципы формирования финансовой отчетности:

- A. учет методом калькулирования;
- B. учет по методу начисления;
- C. непрерывность деятельности;
- D. непрерывность анализа;
- E. непрерывность инвестирования.

40. 2.1.18. Отражение хозяйственных операций по факту их совершения является:

- A. методом документирования;
- B. методом начисления;
- C. методом сопоставления.

41. 2.1.19. Непрерывность деятельности означает, что:

- A. компания имеет прошлое;
- B. компания намерена действовать в будущем;
- C. компания действует в настоящем.

42. 2.1.20. Принципами учета информации являются:

- A. принцип надежности;
- B. принцип двойной записи;
- C. принцип единицы учета;
- D. принцип конфиденциальности;
- E. принцип периодичности;
- F. принцип понятности.

43. 2.1.21. Элементами финансовой отчетности являются:

- A. Фонды;
- B. Активы;
- C. Обязательства;
- D. Капитал;
- E. Доходы;
- F. Расходы.

44. 2.1.22. Значимость информации определяется ее:

- A. доступностью;
- B. своевременностью;
- C. существенностью;
- D. сравнимостью.

45. 2.1.23. Информация в финансовой отчетности должна:

- A. оказывать влияние на принятие пользователем целенаправленного решения;
- B. быть нейтральной;

С. содержать перечень всех хозяйственных операций, произошедших в отчетный период на предприятии.

46. 2.1.24. Капитал – это:

А. Денежные средства предприятия, находящиеся в банке на его расчетном счете;

В. Разница между активами и обязательствами предприятия;

С. Кредиторская задолженность предприятия.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ ПО ТЕМАМ

РАЗДЕЛ 1. ПРИНЦИПЫ МСФО И РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ТЕМА 1. Международная стандартизация бухгалтерского учета

План семинара:

- 1.1. Программа реформирования системы бухгалтерского учета.
- 1.2. Соотношение целей финансовой отчетности по международным и российским нормативным документам.
- 1.3. Модели бухгалтерского учета в мировой практике.
- 1.4. Главные отличия российской системы бухгалтерского учета от обобщенной международной системы.

Вопросы для самопроверки:

1. Цель и задачи перехода на международные стандарты финансовой отчетности.
2. Назовите факторы, определяющие национальные особенности бухгалтерских систем.
3. Показатели, характеризующие учетные системы.
4. Классификация учетных систем, их характеристики.
5. Причины для реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с международными стандартами. Проблемы при переходе к IAS.
6. Общая характеристика международных стандартов.
7. Соответствие стандартов ПБУ и IAS.
8. Организации, занимающиеся разработкой стандартов.
9. Система GAAP (общепринятые принципы учета).
10. Назовите источники принципов бухгалтерского учета.
11. Организации, устанавливающие общепринятые принципы бухучета
12. Основопологающие концепции бухгалтерского учета.
13. Каковы отличительные особенности отечественных принципов учета от зарубежных?

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Организация бухгалтерского учета на предприятиях

План семинара:

1. Основы ведения учета.
2. Процедуры учета.
3. Учетный цикл, учетная система, учетный процесс.
4. Пользователи бухгалтерской информации.

Вопросы для самопроверки:

1. Какова структура бухгалтерского учета?
2. Финансовый и управленческий учет, различия и сходство.
3. Функции финансового учета.
4. Для чего необходима информация? Какие виды информации вы знаете?
5. Укажите два типа пользователей данных бухгалтерского учета.
6. Перечислите внешних и внутренних пользователей. Чем они отличаются друг от друга?
7. Для кого подготавливаются внутренние отчеты?
8. Какие бывают виды счетов?
9. Опишите транзитный счет и постоянный.
10. Как при двойной записи отражаются товары, проданные по более высокой цене, чем их себестоимость?
11. Объясните взаимосвязь: Доходы - Расходы - Изъятия капитала.
12. Перечислите все процедуры учета.
13. Что представляют собой регулирующие и заключительные процедуры?
14. Назовите функции учетной системы и ее принципы.
15. Опишите суть контрольного и вспомогательного счетов.
16. Касса мелкой наличности.
17. Для чего нужен пробный баланс?
18. Как списать безнадежные долги?
19. Что включает в себя подготовка отчетности.

ЗАДАНИЕ 1

Требуется: Ответьте на каждый из указанных вопросов, показав необходимые вычисления?

Исходные данные:

1. Активы компании Олдпорт равны 650000\$, собственный капитал составляет 360000\$. Чему равны обязательства компании Олдпорт?

2. Обязательства и собственный капитал компании Олимп составляют соответственно 95000\$ и 32000\$. Чему равны активы компании?

3. Обязательства компании Центр равны одной трети суммы: всех ее активов. Собственный капитал равен 120000\$. Чему равны обязательства компании?

4. В начале года активы компании Шерман составляли 220000\$, а собственный капитал равнялся 100000\$. В течение года активы увеличились на 60000\$, а обязательства уменьшились на 10000\$. Чему равен собственный капитал компании Шерман на конец года?

ЗАДАНИЕ 2

Требуется: Определить какая чистая прибыль была заработана в течение года?

Исходные данные:

Для компании Портал известны следующие данные:

	Активы	Обязательства
Начало года	\$140000	\$60000
Конец года	200000	70000

В течение года собственник инвестировал \$20000 и изъяс \$24000.

ЗАДАНИЕ 3

Требуется:

Используя балансовое уравнение и следующую информацию, определите чистую прибыль за год для каждого из четырех перечисленных случаев (каждый случай рассматривать независимо друг от друга).

Исходные данные:

	Активы	Обязательства
Начало года	\$ 70000	\$30000
Конец года	100000	50000

1. В течение года собственники не делали ни вложений, ни изъятий капитала.

2. Были сделаны инвестиции в размере \$10000, но не было изъятий.
3. Инвестиций не делалось, но производились изъятия на общую сумму \$2000.
4. В течение года собственники вложили \$5000, а изъяли \$3000.

ЗАДАНИЕ 4

Требуется:

1. Составьте таблицу, в названии строк которой буквы приведенного ниже списка операций, а в заголовках трех столбцов – «Активы», «Обязательства» и «Капитал».

2. Для каждой операции из ниже приведенного списка заполните соответствующую строку, проставляя знак влияния ее на соответствующий раздел балансового уравнения: «+» в случае увеличения, «-» в случае уменьшения, «О» в случае отсутствия влияния.

Исходные данные:

- а. Закуплены офисные принадлежности в кредит.
- б. Погашена задолженность за принадлежности.
- в. Оплачено недельное жалование служащим.
- г. Собственник изъял часть денежных средств.
- д. Закуплен грузовик за деньги.
- е. Получен счет за телефон, который будет оплачен в следующем месяце.
- ж. Выставлен счет клиенту за оказанные услуги.
- з. Собственник сделал дополнительные инвестиции.

ЗАДАНИЕ 5

Требуется: Используя следующие данные, подготовьте Баланс для компании Джей на 31 декабря 200__г.

Исходные данные:

Счета к оплате	\$2,500
Джей, Капитал	3,600
Денежные средства	1,200
Оборудование	3,300
Счета к получению	1,600

ЗАДАНИЕ 6

Требуется: Используя следующие данные, подготовьте Баланс для компании Дилэй на 31 декабря 200__г., определив недостающую сумму.

Исходные данные:

Счета к получению	\$ 800
Жалование к выплате	250
Дилэй, Капитал	13750
Здание	10000
Денежные средства	?

ЗАДАНИЕ 7

Требуется: Отделить в приведенном списке обязательства от активов.

Исходные данные:

1) Транспортные средства – 900000\$; 2) Здания – 1200000\$; 3) Кредиторы по товарам – 340000\$; 4) Запас товаров – 560000\$; 5) Дебиторы – 200000\$; 6) Заем у С.Смита – 985000\$; 7) Деньги в кассе – 35000\$; 8) Оборудование – 120000\$; 9) Кредиторы – 770 000 \$; 10) Помещения – 845000\$; 11) Задолженность банку – 1150000\$; 12) Деньги в банке – 280000\$; 13) Принадлежности – 10000\$; 14) Капитал – 905000\$.

ЗАДАНИЕ 8

Требуется: Рассчитать размер его капитала, предварительно отделив активы от обязательств.

Исходные данные: А. Смарт открывает новое предприятие. До того, как он что-либо продал, он приобретает транспортные средства за 2000\$, здания за 5000\$, запас товаров за 1000\$. За товары он выплачивает не полностью и остается должен 400\$. Он также берет займы у Д. Бевана 3000\$. Кроме того, до начала торговли у него есть 100\$ в кассе и 700\$ на счете в банке.

ЗАДАНИЕ 9

Требуется: Составить балансовый отчет компании А. Фостера и Келли по состоянию на 31 декабря 20__г.

Исходные данные:

Данные А. Фостера:

Капитал – 23750\$; Дебиторы – 4950\$; Транспортные средства – 5700\$; Кредиторы – 2450\$; Принадлежности – 5500\$; Запас товаров – 8800\$; Деньги в банке – 1250\$;

Статьи актива	Сумма, \$	Статьи капитала и обязательств	Сумма, \$

Данные Келли:

Капитал – 13000\$; Кредиторы – 900\$; Конторское оборудование – 9000\$; Запас товаров – 1550\$; Дебиторы – 275\$; Деньги в банке – 5075; Заем у С. Смита – 2000\$;

Статьи актива	Сумма, \$	Статьи капитала и обязательств	Сумма, \$

ЗАДАНИЕ 10

Требуется: Составить балансовый отчет по состоянию на 7 мая 20__г.

Исходные данные:

В балансовом отчете предприятия С. Сангстера по состоянию на 30 апреля 20__г. содержатся следующие статьи (\$):

Капитал – 18900; Заем у Т. Шарплза – 2000; Кредиторы – 1600; Принадлежности – 3500; Транспортные средства – 4200; Запас товаров – 4950; Дебиторы – 3 280; Деньги в банке – 6450; Деньги в кассе – 120.

В течение первой недели мая 20__г. Сангстер:

- 1) купил в кредит товаров еще на 770;
- 2) один из дебиторов уплатит 280 наличными;
- 3) купил приспособления еще на 1000 с оплатой чеком.

ЗАДАНИЕ 11

Требуется: Рассчитать размер капитала в течение первой недели декабря Дейла.

Исходные данные:

По состоянию на 30.11.20__г. у Ф.Дейла имеются следующие активы и обязательства:

Кредиторы	3 950
Оборудование	11500
Дебиторы	5 770
Деньги в кассе	40
Транспортные средства	6 290
Запас товаров	6 150
Деньги в банке	7 280

Размер его капитала на это время рассчитайте самостоятельно. В течение первой недели декабря Дейл:

- а) дополнительно купил оборудования на 1380\$ в кредит;
- б) купил товаров на 570\$ с оплатой чеком;
- в) уплатил кредиторам чеком в 790\$;
- г) дебиторы выплатили долг в 840\$ чеком и 60\$ наличными.

ЗАДАНИЕ 12

Требуется: Составить счета активов, обязательств и капитала, проведите по ним операции Г.Пауэла.

Исходные данные:

1 июля	Открыли предприятие с 2500\$ в банке.
2 июля	Купили конторскую мебель за 150\$ чеком.
3 июля	Купили оборудования на 750\$ у Планере Лтд в кредит.
5 июля	Купили автофургон за \$ 600 с оплатой чеком
8 июля	Продали часть конторской мебели, не подходящей нашей фирме за 60\$ в кредит фирме Дж.Уокеру и Сыновья
15 июля	Оплатили задолженность фирме Планере Лтд чеком в 750\$
23 июля	Получили сумму в 60\$ наличными, причитающуюся с Дж. Уокера
31 июля	Купили оборудование еще на 280\$ чеком

ЗАДАНИЕ 13

Требуется:

1. Составить проводки и открыть счета активов, обязательств и капитала.

Исходные данные:

№	Дата	Содержание хозяйственных операций	Д-т	К-т
1	1.06	Открыли предприятие с 2 000\$ в кассе		
2	2.06	Внесли 1800\$ из кассы на банковский счет предприятия		
3	5.06	Купили конторскую мебель в кредит у «Бетта-Билд ЛТД» за 120\$		
4	8.06	Купили автофургон за 950\$ с оплатой чеком		
5	12.06	Купили производственное оборудование у фирмы Эванс и сыновья в кредит за 560\$		
6	18.06	Возвратили бракованную конторскую мебель стоимостью 62\$ фирме Бетта-Билт ЛТД		
7	25.06	Продали некоторое количество производственного оборудования за 75 наличными		
8	26.06	Оплатили задолженность в 58\$ фирме Бетта-Билт ЛТД чеком		
9	28.06	Сняли 100\$ из банка и внесли в кассу наличных денег		
10	30.06	Дж. Смит ссудил нам 500\$ чеком		

ЗАДАНИЕ 14

Требуется:

1. Провести все ниже приведенные операции по счетам в книгах Фреда Билдинга.

2. Сальдировать все счета, в которых содержится более одной записи, по состоянию на 30 ноября 20__г. и произвести записи сальдо по этим счетам.

Исходные данные:

2 ноября 20__г. Фред Билдинг начал собственное дело - он стал агентом по торговле недвижимостью. В течение ноября были проведены следующие операции:

Содержание хозяйственных операций	
2.11	Фред Билдинг внес \$10,000 на счет в банке и сразу же снял \$200 наличными
3.11	Для вновь созданного предприятия были арендованы конторские помещения с оплатой аренды за ноябрь чеком в размере \$750
4.11	Приобретена конторская мебель у фирмы Грамвикс по цене \$2,400. Покупка состоялась по схеме «в кредит без процентов», при этом первые \$600 были оплачены немедленно чеком, оставшаяся часть должна выплачиваться ежемесячно равными долями в течение трех месяцев.

5.11	Для конторских нужд приобретен текстовый редактор за \$525 с оплатой чеком
6.11	Закупки на конторские нужды на 155\$ с оплатой чеком
13.11	Фред Билдинг получил чек на 600\$ в качестве комиссионных за продажу дома одного из клиентов
19.11	Продан дом другого клиента - Джекоба Подмора. Комиссионные по этой сделке составили 875\$, но получены они будут позднее, в декабре
25.11	Оплачены чеком счета за рекламу: всего на 410\$, из них 110\$ затрачены на рекламу дома Джекоба Подмора, - по условиям договора эта сумма должна быть получена с клиента
26.11	На конторские расходы истрачено \$97 наличными
30.11	Фред Билдинг перевел 604\$ со счета своего предприятия в банке на свой личный банковский счет, из этой суммы 84\$ - это возмещение понесенных им транспортных расходов, оставшиеся \$520 сняты на личные цели.

ЗАДАНИЕ 15

Требуется: Из следующих данных выпишите требуемые суммы за май месяц, затем закройте счета и составьте проверочный баланс по состоянию на 31 мая 20__г.

Исходные данные:

№	20__г.	Содержание хозяйственных операций
1	1 мая	Начали предприятие с капитала в \$250 наличными
2	2 мая	Купили товары в кредит у следующих лиц: Д.Эллиса на 54\$; С.Мендеза на 87\$; К.Гибсона на 25\$; Д.Буда на 76\$; Л.Лоу на 64\$
3	4 мая	Продали товары в кредит: С.Бейли на \$43; Б.Хьюзу на \$62; Х.Спенсеру на 176\$
4	6 мая	Уплатили арендную плату в 12\$ наличными.
5	9 мая	Бейли оплатил свой счет чеком в 43\$
6	10 мая	Х.Спенсер уплатил нам 150\$ чеком.
7	12 мая	Мы уплатили следующим лицам чеком: К.Гибсону 25\$; Д.Эллису 54\$
8	15 мая	Оплатили транспортные расходы в 23\$ наличными
9	18 мая	Купили товары в кредит у: С.Мендеза на 43\$; Д.Буда на 110\$
10	21 мая	Продали товары в кредит на 67\$ Б.Хьюзу
11	31 мая	Уплатили арендную плату в 18\$ чеком

ЗАДАНИЕ 16

Требуется:

1. Завести кассовую книгу мелких платежей, отвечающую условиям задачи, содержащую отдельные аналитические колонки расходов на уборку, содержание транспортных средств, канцелярские принадлежности, проезд и почтовые расходы.

2. Занести операции за месяц.

3. Занести поступление суммы, необходимой для восполнения денежного аванса и перенести сальдо для начала следующего месяца.

4. Указать, как завершается двойная запись по расходам.

Исходные данные:

«Касса мелкой наличности»

Ниже представлен перечень мелких кассовых операций Джокфилд Лтд в мае 20_г.:

1 мая 300\$ получено от кассира в качестве запаса мелких денег.

Дата, май	Содержание хозяйственных операций	\$
2	Почтовые расходы	18
3	Проездные расходы	12
4	Уборка	15
7	Бензин для машины по доставке грузов	22
8	Проездные расходы	25
9	Канцелярские расходы	17
11	Уборка	18
14	Почтовые расходы	5
15	Проездные расходы	8
18	Канцелярские принадлежности	9
18	Уборка	23
20	Почтовые расходы	13
24	Техобслуживание фургона доставки после 5000миль	43
26	Бензин	18
27	Уборка	21
29	Почтовые расходы	5
30	Бензин	14
	Итого	

ЗАДАНИЕ 17

Требуется:

1. Показать журнальные проводки, необходимые для исправления ошибок.

2. Составьте вспомогательный счет после того, как описанные ошибки будут исправлены.

Исходные данные: 2 декабря 2014 г. ваш счетовод составил предварительный баланс, который не сошелся на 330\$ с недостачей в кредитовой части предварительного баланса.

Для этой разницы был открыт вспомогательный счет.

В январе 2015 года были обнаружены следующие ошибки, сделанные в 2014 г.:

- 1) сумма занижения по книге ежедневных продаж составили 100\$.
- 2) Продажа товара на 250\$ Дж. Кантрелу по ошибке была записана в дебет счета Дж. Кокрина.
- 3) Сумма занижения по счету арендной платы составила 70\$.
- 4) Сумма занижения по счету полученных скидок составила 300\$.
- 5) Продажа автомобиля по остаточной стоимости была по ошибке записана в кредит счета продаж как 360\$.

ЗАДАНИЕ 18

Требуется:

1. Показать соответствующие записи в журнале, сделанные для исправления ошибок.
2. Заполнить вспомогательный счет, показывающий исправление ошибок.

Исходные данные:

Вы вывели предварительный баланс и составили счета за год, закончившийся

31 декабря 20__г. В кредитовой части предварительного баланса недоставало суммы в 292\$. Для этой суммы был открыт вспомогательный счет.

В течение следующего года были выявлены следующие ошибки, сделанные в предыдущем году:

- 1) 55\$, полученные от продажи старого конторского оборудования, были внесены в счет продаж.
- 2) Книга ежедневных продаж была завышена на 60\$.
- 3) Личная покупка на 115\$ была включена в закупки предприятия.
- 4) Банковские сборы в сумме 38\$, отраженные в кассовой книге не были внесены в счет банковских сборов.
- 5) Продажа товаров Б. Гроссу на 690\$ была правильно внесена в книгу продаж, но в личный счет была занесена как 960\$.

ЗАДАНИЕ 19

Требуется:

1. Вам необходимо показать:
 - счет безнадежных долгов и счет резерва на покрытие безнадежных долгов;
 - начисления на счет прибылей и убытков;
 - соответствующие извлечения из балансового отчета по

состоянию на 31.12.20__г.

Исходные данные:

В новом предприятии в течении года, заканчивающегося 31 декабря 20__г., следующие долги были признаны безнадежными и были списаны по следующим датам:

30 апреля	Х. Гордон	110\$
31 августа	Д.Беллами	64\$
31 октября	Дж. Алдертон	12\$

31 декабря 20__ г. общая сумма перечня оставшихся дебиторов равнялась 6850\$. В результате изучения перечня было решено создать резерв на покрытие сомнительных долгов в размере 220\$.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ЕГО ФУНКЦИИ

План семинара:

1. Природа управленческого учета
2. Функции управленческого учета
3. Виды управленческого учета
4. Классификация затрат
5. Поведение затрат. Точка безубыточности и равновесия производства.

Вопросы для самопроверки:

1. Что является целью управленческого учета?
2. Назовите четыре группы внутренних решений.
3. Назовите функции и принципы управленческого учета.
4. Какие объекты рассматриваются в управленческом учете?
5. Назовите аспекты управленческого учета, связанные с прошлым, настоящим и будущим.
6. Что вы понимаете под планированием и контролем?
7. Назовите четыре различия между финансовым и управленческим учетом.
8. Какова роль финансового учета в производстве?
9. Какова роль управленческого учета в производстве?
10. Назовите три основных категории затрат. Для чего учитывают затраты?
11. Для чего фирма оценивает нормативные затраты на единицу продукции?
12. В чем заключается поведение затрат?
13. Дайте определение переменных и постоянных затрат. Приведите примеры.
14. Дайте определение предельных и средних затрат.
15. Что такое центр ответственности?

ЗАДАНИЕ 20

- а) Что понимается под капитальными затратами и текущими затратами?
- б) Часть из перечисляемых ниже статей должна учитываться как Капитал, а часть – как Доход. Укажите, к какому классу относится каждая из них:

1. Покупка оборудования для использования на фирме.

2. Оплата доставки оборудования (1) к месту работ.
3. Квартальный счет за отопление.
4. Покупка автомата по продаже прохладительных напитков для столовой, с запасом этих напитков.
5. Заработная плата, выплаченная подрядчиком, строящим дом, своим рабочим за возведение административного здания на стройплощадке.

ЗАДАНИЕ 21

Исходные данные:

Укажите, какие из нижеследующих статей являются для оптовой булочной статьями текущих, а какие - капитальных затрат:

- а) Покупка автофургона.
- б) Покупка нового двигателя для имеющегося автофургона.
- в) Стоимость переоборудования нового автофургона для увеличения его вместительности.
- г) Стоимость регистрации нового фургона.
- е) Стоимость изображения названия фирмы на новом фургоне.
- ж) Ремонт и обслуживание имеющегося фургона.

ЗАДАНИЕ 22

Исходные данные:

Классифицируйте следующие статьи предприятия Дж.Чарлза, оптовой аптеки по категориям расходования (капитальные и текущие затраты):

- а) Покупка дополнительного автофургона.
- б) Стоимость восстановления обвалившейся стены склада.
- в) Строительство дополнительных сооружений для склада.
- г) Покраска пристройки к складу, когда она построена.
- д) Перекраска пристройки к складу три года спустя после того, как это было сделано в п. (г).
- е) Расходы по доставке кирпичей для строительства новой пристройки к складу.
- ж) Расходы по доставке закупленных товаров.
- з) Расходы по доставке проданных товаров.
- и) Адвокатские расходы при востребовании долгов.
- к) Оплата оформления при покупке новых помещений для офиса.
- л) Взнос за страхование от пожара.

ЗАДАНИЕ 23

Исходные данные:

Компания Riding Breeches Ltd производит и продает единственный продукт, для которого переменные затраты следующие (ф.ст.):

Материалы	10
Зарплата	8
Переменные производственные накладные расходы	4
Переменные сбытовые накладные расходы	2
	24

Товар продается по цене 30 ф.ст. за шт., а постоянные затраты за год составляют 68000 ф.ст. Компания желает получить прибыль 16000 ф.ст. за год. Сколько нужно продать товара, чтобы поставленная цель оказалась достигнутой?

ЗАДАНИЕ 24

Требуется: Составить счет мелких инструментов за три года, показывая величину, переносимую (списываемую) каждый год как расходы в счет производства.

Исходные данные:

Фирма как покупает мелкие инструменты, так и изготавливает некоторые из них сама. Имеется следующая информация, относящаяся к годам, заканчивающимся 31 декабря 2013, 2014 и 2015 годов.

		2013г.	2014г.	2015г.
1 января	Запас мелких инструментов	1250	-	-
В течение года:	Куплены мелкие инструменты у поставщиков	2 000	1450	1890
	Изготовлены собственные мелкие инструменты:			
	- расходы на зарплату работникам составили;	275	495	145
	- стоимость материалов;	169	390	290
	- от поставщиков получено возмещение за возвращенные ему дефектные инструменты	-	-	88
31.12	Мелкие инструменты оценивались на:	2 700	3 340	3680

ЗАДАНИЕ 25

Требуется:

1. Подготовьте скорректированный бюджет с учетом изменений издержек по данным на 20__г.

2. Как могут быть использованы данные цифры в процессе принятия решений?

Исходные данные:

Jason Escombe Ltd. планировала доход от продаж в размере 360000\$ в 20__ году, переменные затраты – 240000\$ и прибыль от основной деятельности - 35000\$. Фактический доход от продаж составил 295000\$ при цене продажи на 10% выше, чем планировалось.

ТЕСТ

1. МСФО – это:

- а) Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые FASB;
- б) Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Комиссией ЕС;
- в) Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые IASB.

2. В основу реформирования бухгалтерского учета в РФ положены:

- а) GAAP;
- б) Директивы ЕС;
- в) IFRS.

3. В какой учетной системе интересы налоговых органов выведены за рамки финансовой отчетности:

- а) англо-американской;
- б) континентальной;
- в) латиноамериканской.

4. Разработкой МСФО занимается:

- а) Консультативный Совет по стандартам;
- б) Правление КМСФО;
- в) доверенные лица.

5. МСФО:

- а) являются обязательными для всех стран мира;
- б) являются обязательными для стран-членов ЕС;
- в) не являются обязательными для всех стран мира.

6. Национальная система бухгалтерского учета Германии относится к:

- а) англо-американской модели;
- б) континентальной модели;
- в) латиноамериканской модели.

7. К региональным стандартам бухгалтерского учета относятся:

- а) GAAP;
- б) IFRS;
- в) Директивы ЕС.

8. Континентальная модель является:

- а) региональной системой бухгалтерского учета
- б) национальной системой бухгалтерского учета;
- в) одной из классификационных моделей учетных систем.

9. Национальная система бухгалтерского учета России наиболее близка к:

- а) англо-американской модели;
- б) континентальной модели;
- в) латиноамериканской модели.

10. МСФО используют в качестве национальных стандартов бухгалтерского учета:

- а) Кувейт;
- б) Нидерланды;
- в) Россия.

ТЕМА 2. Принципы международных положений по бухгалтерскому учету

План семинара:

- 2.1. Структура и классификация МСФО.
- 2.2. Международные стандарты финансовой отчетности и их краткая характеристика.
- 2.3. Принципы финансовой отчетности по МСФО и ПБУ.
- 2.4. Элементы, характеризующие финансовое положение предприятия.
- 2.5. Элементы, характеризующие финансовые результаты предприятия.
- 2.6. Концепции капитала и поддержания капитала.

Вопросы для самопроверки:

1. Какие вопросы рассматриваются в документе «Принципы»?
2. Кто является пользователем финансовой отчетности?
3. Какова цель финансовой отчетности?
4. Как классифицируются принципы учета?
5. Дайте определение принципам «учет по методу начисления», «непрерывность деятельности».
6. Какие принципы относятся к группе «качественные характеристики»?
7. Какие принципы относятся к группе «ограничения надежности и достоверности информации»?
8. Какие принципы учета обязательны для применения?
9. В отношении, каких принципов учета составители отчетности могут устанавливать приоритет?
10. Перечислите элементы финансовой отчетности и дайте их определение.
11. Какие критерии необходимо соблюдать для признания активов?
12. Какие критерии необходимо соблюдать для признания обязательств?
13. Дайте определение капитала.
14. В чем заключается взаимодействие элементов финансовой отчетности?
15. Каково экономическое содержание применения концепций поддержания капитала?
16. Дайте определение доходам и расходам и перечислите критерии их признания.
17. Какие статьи могут относиться к доходам и расходам?

18. Какие методы оценки могут применяться для оценки элементов финансовой отчетности?

19. Как составители отчетности определяют метод оценки элементов финансовой отчетности?

ТЕСТ

1. Цель финансовой отчетности по МСФО состоит в:

- а) составлении сводной отчетности ТНК;
- б) обеспечении информацией о деятельности компании внешних пользователей;
- в) обеспечении информацией администрации компании.

2. Метод начисления по МСФО состоит:

- а) в признании результатов операции по факту ее совершения независимо от движения денежных средств;
- б) в начислении задолженности поставщиков и покупателей;
- в) в начислении заработной платы работникам.

3. Принцип осмотрительности по МСФО означает:

- а) большую готовность к признанию доходов, чем расходов;
- б) большую готовность к признанию расходов, чем обязательств в отчетности;
- в) большую готовность к признанию расходов, чем доходов в отчетности.

4. Активы по МСФО это:

- а) ресурсы, от которых компания ожидает притока экономических выгод в будущем;
- б) ресурсы, от которых ожидается отток экономических выгод в будущем;
- в) приращение экономических выгод.

5. Обязательства по МСФО это:

- а) уменьшение экономических выгод;
- б) задолженность компании, урегулирование которой приведет к оттоку экономических выгод в будущем;
- в) заемные источники средств.

6. Капитал по МСФО это:

- а) часть активов компании за вычетом ее обязательств;
- б) приращение экономических выгод;
- в) часть активов компании;
- г) часть пассивов компании.

7. Текущая дисконтированная стоимость по МСФО это:

- а) первоначальная стоимость минус начисленная амортизация;

б) дисконтированная величина будущих денежных поступлений (или оттока денежных средств);

в) стоимость обязательства с учетом процента за отсрочку оплаты.

8. В МСФО и в российских нормативах трактовка восстановительной стоимости:

а) совпадает;

б) не совпадает;

в) не используется данная стоимость.

9. Под доходом в МСФО понимается:

а) ресурсы, от которых ожидаются экономические выгоды;

б) увеличение экономических выгод;

в) уменьшение экономических выгод.

10. Под расходом в МСФО понимается:

а) уменьшение экономических выгод;

б) увеличение экономических выгод;

в) погашение обязательств;

г) выбытие активов.

ТЕМА 3. Учет ресурсов компаний в соответствии международным и российским стандартам

План семинара:

- 3.1. Учет основных средств (IAS 16).
 - 3.1.1. Определение, критерии признания и классификация основных средств.
 - 3.1.2. Оценка основных средств.
 - 3.1.3. Амортизация основных средств.
- 3.2. Учет нематериальных активов (IAS 38).
 - 3.2.1. Критерии признания и классификация нематериальных активов.
 - 3.2.2. Оценка нематериальных активов.
 - 3.2.3. Срок полезного использования и амортизация нематериальных активов.
- 3.3. Учет запасов (IAS 2).
 - 3.3.1. Определение и классификация запасов.
 - 3.3.2. Оценка запасов.

Вопросы для самопроверки:

1. Объясните, в чем сущность долгосрочных активов.
2. Дайте определение основных средств.
3. Какова цель амортизации?
4. Как основные средства оцениваются в балансе?
5. В чем состоит различие между расходами на амортизацию и накопленной амортизацией?
6. Какая информация необходима для того, чтобы начислить амортизацию?
7. Укажите две причины, почему амортизация является всего лишь оценкой?
8. Назовите три оценки для изнашиваемых активов.
9. Почему остаточная стоимость может повлиять на величину амортизационных отчислений?
10. Перечислите методы начисления износа.
11. Укажите различия между двумя основными методами амортизации?
12. Когда наиболее эффективен метод распределения амортизации пропорционально использованию?
13. Как при ликвидации основных средств могут возникнуть прибыли или убытки?

14. Укажите два возможных способа расчета амортизационных расходов за первый год, если компания купила основное средство в середине года.

15. Какие денежные потоки прямо связаны с основными средствами и когда они возникают?

16. Объясните, почему увеличение амортизационных расходов не влияет на налог?

ЗАДАНИЕ 1

Требуется:

1. Требуется рассчитать величину амортизации по годам, определяя размер амортизации, для метода убывающего остатка % амортизации равен 40%.

а) на основе линейного метода;

б) пользуясь методом убывающего остатка.

Исходные данные:

Предприятие покупает автофургон за 10000 ф.ст. Ожидается, что срок жизни фургона составит три года, по окончании которых он будет иметь остаточную стоимость 2160 ф.ст.

ЗАДАНИЕ 2

Требуется: Требуется рассчитать размер амортизации за отчетный год, истекший 30 июня 20__ года.

Исходные данные:

30 сентября 20__ года предприятие покупает машину по цене 74500 ф.ст. Срок службы данного актива равен шести годам, после чего остаточная стоимость будет составлять 2500 ф.ст.

ЗАДАНИЕ 3

Требуется: Составить расписание для амортизации из года в год и рассчитайте уровень чистой балансовой стоимости основных средств. Каков результат эксплуатации, если машина будет продана в конце шестого года за 4000\$?

Исходные данные:

Компания Adam Blair Ltd использует метод суммы годовых чисел для начисления амортизации на машину стоимостью 75000\$, которую предполагается использовать в течение 4 лет.

ЗАДАНИЕ 4

Требуется: Требуется рассчитать амортизацию токарного станка с использованием, как метода равномерного начисления износа, так и метода уменьшения остатка, ясно показывая для каждого из них сальдо, остающееся на счете токарного станка в конце каждого из пяти лет. (Допустим, что для метода уменьшения остатка используется значение 40% в год).

Исходные данные:

Производитель Д. Санки покупает токарный станок за 4000\$. Расчетный срок службы станка - 5 лет, а ликвидационная стоимость 500\$. Санки затрудняется в выборе метода для расчета износа станка.

ЗАДАНИЕ 5

Требуется: Рассчитать амортизацию основных средств с использованием, как метода равномерного начисления амортизации, так и метода уменьшения остатка

Вид основного средства	Первоначальная стоимость, (\$)	Срок эксплуатации, лет	Цена продажи, (\$)	Метод расчета амортизации		
				Равномерное начисление амортизации	Уменьшение остатка	% амортизации по методу уменьшения остатка
1	2	3	4	5	6	7
Станок	12500	4	5120			20
Автомобиль	64000	5	2000			50
Оборудование	5120	5	1215			25
Бульдозер	12150	5	1600			33,3
Трактор	60000	3	30072			20

ЗАДАНИЕ 6

Требуется: Составить счет автофургонов и счет резерва на износ за год, заканчивающийся 31.12.20__г.

Исходные данные:

Компания начинает свою деятельность 1.01.20__г. Амортизация 20% в год, расчеты производятся на основе принципа – месяц владения – месяц износа.

1.06 куплено 2 автофургона по 1200\$ каждый

1.07 куплен один автофургон за 1400\$.

ЗАДАНИЕ 7

Требуется: Составить бухгалтерские проводки.

Исходные данные: Организация приобрела исключительное право на распространение компьютерной программы стоимостью 6 млн.руб. сроком на 5 лет. На проверку и тестирование программы потрачено 5 тыс.руб. Тестирование осуществлялось сторонней организацией. Определите первоначальную стоимость нематериального актива.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 8

Требуется: Составить бухгалтерские проводки.

Исходные данные: Организация приобрела исключительное авторское право на издание рукописи стоимостью 1 млн.руб. сроком на 5 лет. По истечении трех лет авторское право предполагается продать. Стоимость аналогичного авторского права по истечении такого срока составляет 300 тыс.руб. Определите первоначальную стоимость нематериального актива.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 9

Требуется: Составить бухгалтерские проводки.

Исходные данные: Организация амортизирует исключительное авторское право на издание рукописи стоимостью 900 тыс. руб. Юридическое право использования права составляет 5 лет. Организация предполагает реализовать право через 3 года. По истечении этого срока справедливая стоимость аналогичного авторского права оценивается в 300 тыс. руб. Организация применяет линейный метод начисления амортизации. Определите срок полезного использования нематериального актива, амортизируемую стоимость и сумму амортизационных начислений за первый год.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 10

Требуется: Составить бухгалтерские проводки.

Исходные данные: Организация приобрела товар с учетом отсрочки платежа. Первоначальный взнос составляет 800 тыс.руб. В течение года с момента приобретения организация должна доплатить 200 тыс.руб. Если бы организация оплатила всю сумму сразу, то товары обошлись бы ей в 900 тыс.руб.

ЗАДАНИЕ 11

Требуется: Составить бухгалтерские проводки.

Исходные данные: Организация приобрела товары, предназначенные для последующей перепродажи. Покупная стоимость товаров составляет 200 тыс.руб. За доставку товаров транспортно-экспедиторской организации уплачено 5 тыс.руб.

ЗАДАНИЕ 12

Требуется:

1. Как компания должна оценить свой запас на конец года?
2. Какова валовая прибыль компании за 20__г.?

Исходные данные:

Компания Non-Ferrous Metals Ltd начала свою деятельность в 20__году с первоначальными запасами на 2000000\$; в течение года компания купила 2500 тонн меди на сумму 2.4 млн.\$ Объем продажи за 20__год составил 1.6 млн.\$; к концу года компания имела в запасе 800т меди, которые были куплены по 1200\$ за тонну, так как имел место бум цене в конце года. Перед тем как компания продала часть запаса, рыночная цена упала до 1000\$ за тонну из-за избыточного предложения на рынке.

ЗАДАНИЕ 13

Требуется:

1. Усвоить порядок учета и переоценки запасов в соответствии с МСФО.
2. Отразить в учете формирование себестоимости и переоценки запасов в соответствии с МСФО.
3. Отразить операцию в учете.

Методические рекомендации. В МСФО не рассматривается порядок формирования плана счетов и отражения учетной информации на счетах. В МСФО нет кодов и названий счетов. При ведении учета в формате МСФО компании самостоятельно разрабатывают план счетов и порядок отражения учетной информации на счетах. Для решения данной задачи необходимо самостоятельно дать название счету (учетной статье), на которой будет отражена информация.

Исходные данные:

Организация приобрела оборудование стоимостью 300 000 руб., предназначенное для последующей перепродажи.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

Тест к теме 3.1.

IAS 16 «Учет основных средств»

1. Что из перечисленного не относится к объектам основных средств в соответствии с МСФО?
 - а) здание в эксплуатации компании;
 - б) здание, предназначенное для реализации;
 - в) здание, полученное в аренду.
2. Что из перечисленного не включается в первоначальную стоимость основных средств в соответствии с МСФО?
 - а) расходы по доставке;
 - б) невозмещаемые налоги;
 - в) административные расходы.
3. Включается ли в первоначальную стоимость объекта основных средств предполагаемая стоимость демонтажа в конце срока полезной службы объекта в соответствии с МСФО?

- а) да, включается;
- б) нет, не включается;
- в) учитывается как доходы будущих периодов.

4. Могут ли включаться в себестоимость уже признанного объекта основных средств затраты по его модификации, увеличивающие срок его полезной службы, в соответствии с МСФО?

- а) да, включаются;
- б) нет, не включаются;
- в) учитываются как расходы будущих периодов.

5. Включаются ли в себестоимость уже признанного объекта основных средств затраты на его ремонт, сохраняющие срок его полезной службы?

- а) да, включаются;
- б) нет, не включаются;
- в) учитываются как расходы будущих периодов.

6. При обмене активами полученное основное средство в соответствии с МСФО первоначально оценивается:

- а) по справедливой стоимости;
- б) по чистой цене реализации;
- в) по остаточной стоимости.

7. При оценке основных средств по первоначальной стоимости основные средства в соответствии с МСФО в балансе отражаются:

- а) по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- б) по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- в) по чистой цене реализации.

8. При оценке основных средств по справедливой стоимости основные средства в соответствии с МСФО в балансе отражаются:

- а) по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- б) по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- в) по чистой цене реализации.

9. В соответствии с МСФО возмещаемая стоимость:

- а) сумма, полученная после реализации актива;
- б) наибольшая из двух величин - чистая цена продаж или ценность от использования актива;
- в) возможная выручка от реализации за вычетом затрат, связанных с этой реализацией.

10. В соответствии с МСФО чистая цена продаж:

- а) сумма, полученная после реализации актива;
- б) наибольшая из двух величин - чистая цена продаж или ценность от использования актива;
- в) возможная выручка от реализации за вычетом затрат, связанных с этой реализацией.

11. Какова частота проведения переоценки основных средств в соответствии с МСФО?

- а) ежегодно;
- б) каждые три-пять лет;
- в) проводится в случае существенного отличия балансовой стоимости от справедливой.

12. Может ли быть пересмотрен срок полезной службы основных средств в соответствии с МСФО?

- а) да, в конце финансового года;
- б) нет, не пересматривается;
- в) да, каждые три - пять лет.

13. Может ли быть пересмотрена ликвидационная стоимость основных средств в соответствии с МСФО?

- а) да, в конце финансового года;
- б) нет, не пересматривается;
- в) да, каждые три-пять лет.

14. Может ли быть пересмотрен метод амортизации основных средств в соответствии с МСФО?

- а) да, в конце финансового года;
- б) нет, не пересматривается;
- в) да, каждые три - пять лет.

15. При изменении срока полезного использования изменение применяется:

- а) перспективно;
- б) ретроспективно;
- в) по усмотрению составителей отчетности.

16. При изменении метода амортизации изменения применяются:

- а) перспективно;
- б) ретроспективно;
- в) по усмотрению составителей отчетности.

Тест к теме 3.2.
IAS 38 «Нематериальные активы»

1. Распространяется ли действие стандарта IAS 38 «Нематериальные активы» при учете прав на минеральные ресурсы и затраты на разведку, разработку и добычу минералов, нефти и газа?

- а) да, распространяется;
- б) нет, не распространяется;
- в) да, если расходы на разработку могут быть надежно измерены.

2. Относится ли к нематериальному активу исключительное авторское право?

- а) да, если есть документальное подтверждение его наличия;
- б) да, если от его использования ожидается экономическая выгода и актив является идентифицируемым и контролируемым;
- в) да, если от его использования ожидается экономическая выгода.

3. Может ли признаваться нематериальным активом внутренне созданная деловая репутация?

- а) да, может;
- б) нет, не может;
- в) да, если доходы от ее использования могут быть надежно определены.

4. В какой оценке первоначально нематериальный актив должен учитываться при покупке?

- а) по себестоимости;
- б) по восстановительной стоимости;
- в) по переоцененной стоимости.

5. Включаются ли в стоимость приобретенного нематериального актива невозмещаемые налоги?

- а) да, включаются;
- б) нет, не включаются.

6. Включаются ли в стоимость приобретенного нематериального актива общие административные расходы?

- а) да, включаются;
- б) нет, не включаются.

7. Последующие затраты на поддержание торговых марок, фирменных наименований и других аналогичных активов:

- а) относятся на расходы периода;
- б) включаются в стоимость нематериального актива;

в) относятся на расходы периода, за исключением случаев, когда затраты позволят приносить нематериальному активу экономические выгоды сверх первоначальных.

8. В какой оценке признаются нематериальные активы после первоначального признания?

- а) по себестоимости;
- б) по переоцененной стоимости;

в) по себестоимости или по переоцененной стоимости, в зависимости от принятой учетной политики.

9. Какие нематериальные активы амортизируются?

- а) с определенным сроком полезного использования;
- б) с неопределенным сроком полезного использования.

10. Какова частота переоценки нематериальных активов, учитываемых по переоцененной стоимости?

- а) ежегодно;
- б) при существенном отличии балансовой стоимости от справедливой стоимости;
- в) раз в пять лет.

11. Если переоценен нематериальный актив, то нематериальные активы этого класса:

- а) переоцениваются;
- б) не переоцениваются;
- в) переоцениваются выборочно.

12. Если балансовая стоимость нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости, увеличивается в результате переоценки, то увеличение должно быть:

- а) отражено непосредственно в капитале на счете «Прирост от переоценки»;
- б) признано как расход;
- в) включено в уставный капитал.

13. Если балансовая стоимость нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости, уменьшается в результате переоценки, то уменьшение должно быть:

- а) отражено непосредственно в капитале под заголовком «Прирост от переоценки»;
- б) признается в убытке;
- в) первоначально, при наличии созданного ранее счета «Прирост от переоценки» в отношении нематериального актива, этот счет дебетуется.

Если кредитовое сальдо счета «Прирост переоценки» исчерпано или счет не создавался, то разница относится на убытки.

14. Нематериальные активы, при переоценке которых отсутствует активный рынок, оцениваются:

- а) по переоцененной стоимости на дату последней переоценки со ссылкой на активный рынок за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- б) по первоначальной стоимости;
- в) по остаточной стоимости.

Тест к теме 3.3.

IAS 2 «Запасы»

1. По какой стоимости должны оцениваться запасы в балансе?

- а) по себестоимости;
- б) по возможной чистой цене продаж;
- в) по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж.

2. Включаются ли в затраты на приобретение запасов возмещаемые налоги?

- а) да, включаются;
- б) нет, не включаются;
- в) да, только налог на добавленную стоимость.

3. Включаются ли в себестоимость запасов сверхнормативные потери сырья?

- а) да, включаются;
- б) нет, не включаются;
- в) нет, за исключением потерь в результате стихийных бедствий.

4. Включаются ли в себестоимость запасов сбытовые расходы?

- а) да, включаются;
- б) нет, не включаются;
- в) да, только те, которые непосредственно связаны с реализацией этих запасов.

5. Какой метод оценки стоимости запасов не применяется в МСФО с 1 января 2005г.?

- а) средневзвешенной стоимости;
- б) ФИФО;
- в) ЛИФО.

6. Какой метод оценки стоимости запасов применяется к статьям запасов, не являющихся взаимозаменяемыми?

- а) идентификации индивидуальных затрат;
- б) ФИФО;
- в) средневзвешенной стоимости.

7. Какой метод предполагает, что запасы, закупленные первыми по времени, будут проданы первыми?

- а) ФИФО;
- б) средневзвешенной стоимости;
- в) идентификации индивидуальных затрат.

8. Какой метод предполагает расчет средней стоимости единицы?

- а) ФИФО;
- б) средневзвешенной стоимости;
- в) идентификации индивидуальных затрат.

9. Как часто должна пересчитываться себестоимость запасов, оцененная по средневзвешенной стоимости?

- а) периодически или по мере получения каждой дополнительной поставки;
- б) ежегодно;
- в) ежемесячно.

10. Запасы переоцениваются:

- а) постатейно;
- б) по видам запасов;
- в) поштучно.

11. Если возможная чистая стоимость реализации выше себестоимости запаса, то запас оценивается:

- а) по чистой стоимости реализации;
- б) по себестоимости;
- в) по справедливой стоимости.

12. Если возможная чистая стоимость реализации ниже себестоимости запаса, то запас оценивается:

- а) по чистой стоимости реализации;
- б) по себестоимости;
- в) по справедливой стоимости.

13. Если справедливая стоимость выше возможной чистой стоимости реализации, а возможная чистая стоимость реализации ниже себестоимости запаса, то запас оценивается:

- а) по чистой стоимости реализации;
- б) по себестоимости;
- в) по справедливой стоимости.

14. Если справедливая стоимость выше возможной чистой стоимости реализации, а возможная чистая стоимость реализации выше себестоимости запаса, то запас оценивается:

- а) по чистой стоимости реализации;
- б) по себестоимости;
- в) по справедливой стоимости.

15. После реализации товаров их стоимость должна быть признана:

- а) в качестве доходов;
- б) в качестве расходов;
- в) в качестве расходов в том периоде, когда признается выручка от их реализации.

16. При использовании запаса в качестве компонента основных средств запас признается:

- а) в качестве дохода;
- б) в качестве расхода;
- в) в качестве расхода в течение срока службы основного средства.

17. Если готовая продукция предположительно может быть продана выше себестоимости, то материалы, используемые для ее изготовления, стоимость которых снизилась:

- а) не переоцениваются;
- б) оцениваются по возможной чистой стоимости продаж;
- в) оцениваются по справедливой стоимости.

18. Если готовая продукция предположительно может быть продана ниже себестоимости, то материалы, используемые для ее изготовления, стоимость которых снизилась:

- а) не переоцениваются;
- б) оцениваются по возможной чистой стоимости продаж;
- в) оцениваются по справедливой стоимости.

ТЕМА 4. Учет отдельных хозяйственных операций по международным и российским стандартам

План семинара:

- 4.1. Учет аренды
 - 4.1.1. Характеристика стандарта МСФО (IAS 17)
 - 4.1.2. Классификация аренды
 - 4.1.3. Учет арендных операций у арендатора и арендодателя
- 4.2. Учет договоров на строительство МСФО (IAS 11)
 - 4.2.1. Определение и классификация строительных контрактов
 - 4.2.2. Методика учета затрат и доходов по договорам подряда.

Вопросы для самопроверки:

1. Как классифицируется аренда в соответствии с IAS 17 «Аренда»?
2. Что понимается под финансовой арендой?
3. Что понимается под операционной арендой?
4. Что понимается под неаннулируемой арендой?
5. Что является датой принятия аренды?
6. Что является началом срока аренды?
7. Что понимается под сроком аренды?
8. Что понимается под минимальными арендными платежами?
9. Что является гарантированной ликвидационной стоимостью?
10. Что является негарантированной ликвидационной стоимостью?
11. Что является ставкой процента в договоре аренды?
12. Что понимается под приростной ставкой процента на заемный капитал в соответствии с IAS 17 «Аренда»?
13. Что такое условная арендная плата?
14. Как отражается в финансовой отчетности арендаторов финансовая аренда?
15. Как отражается в финансовой отчетности арендодателей финансовая аренда?
16. Как отражается в финансовой отчетности арендаторов операционная аренда?
17. Как отражается в финансовой отчетности арендодателей операционная аренда?
18. Какие требования по раскрытию информации в финансовой отчетности предъявляются арендодателям при финансовой аренде?
19. Какие требования по раскрытию информации в финансовой отчетности предъявляются арендаторам при финансовой аренде?

20. Какие требования по раскрытию информации в финансовой отчетности предъявляются арендодателям при операционной аренде?

21. Какие требования по раскрытию информации в финансовой отчетности предъявляются арендаторам при операционной аренде?

22. Как ведется учет затрат по договору подряда согласно МСФО 11.

ЗАДАНИЕ 1

Требуется: Определить, является ли актив финансовым или операционным?

Исходные данные: Организация арендовала оборудование на срок 7 лет. По окончании срока аренды право собственности переходит к арендатору без дополнительных платежей.

ЗАДАНИЕ 2

Требуется: Определить, является ли актив финансовым или операционным?

Исходные данные: Организация арендовала земельный участок и здание, расположенное на нем. По окончании срока аренды не предусмотрен выкуп этих объектов.

ЗАДАНИЕ 3

Требуется: Определить, является ли актив финансовым или операционным?

Исходные данные: Организация арендовала оборудование на срок 7 лет. По истечении трех лет договор аренды был, расторгнут. Арендатор по условиям договора обязан выплатить арендодателю арендные платежи полностью, т.е. за 7 лет.

ЗАДАНИЕ 4

Требуется: Отрадите операции в учете.

Исходные данные: Организация передала в финансовую аренду объект основных средств, балансовая стоимость которого 90 тыс. руб., на срок 3 года. Арендная плата уплачивается в конце каждого года в фиксированной сумме – 35 тыс.руб. В соответствии с договором от непогашенной суммы основного долга уплачиваются процентные платежи – 10% годовых.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 5

Требуется: Отрадите операции в учете.

Исходные данные: Организация арендовала объект основных средств, справедливая стоимость которого 90 тыс.руб., на срок 3 года. Арендная плата уплачивается в конце каждого года в фиксированной сумме – 30 тыс.руб. В соответствии с договором от непогашенной суммы основного долга уплачиваются процентные платежи в размере 10% годовых. Объект основных средств амортизируется с применением линейного метода амортизации. Аренда классифицируется как финансовая.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 6

Требуется: Отрадите операции в учете.

Исходные данные: Организация передала в аренду объект основных средств, справедливая стоимость которого 100 тыс. руб., на 1 год. Срок полезной службы составляет три года. Амортизация рассчитывается с применением метода равномерного начисления. Арендная плата уплачивается в конце года в фиксированной сумме – 60 тыс. руб. Аренда классифицируется как операционная.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 7

Требуется: Отрадите операции в учете.

Исходные данные: Организация арендовала объект основных средств, справедливая стоимость которого 100 тыс. руб., на 1 год. Срок полезной службы составляет три года. Арендная плата уплачивается в конце года в фиксированной сумме – 60 тыс.руб. Аренда классифицируется как операционная.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 8

Требуется: Составить график амортизации аренды.

Исходные данные: 1 января первого года организация А подписывает договор об аренде станка сроком на четыре года. Договор об аренде требует ежегодных выплат, начиная с 1 января первого года в размере 15000руб. текущая рыночная стоимость станка равна 50000руб. Срок службы 4 года. Ликвидационная стоимость равна нулю. Амортизация начисляется по методу равномерного списания. Процентная ставка 13,7%.

Годы	Остаток задолженности по дисконтированным арендным выплатам на 1 января, руб.	Платежи, руб.	Остаток задолженности после выплаты, руб.	Сумма процентов за год (13,7%), руб.	Остаток задолженности по дисконтированным арендным выплатам на 31 декабря
1	2	3	4	5	6
1					
2					
3					
4					
	Итого				

Тест к теме 4.1.
IAS 17 «Учет аренды»

1. Какие из приведенных ниже условий позволяют классифицировать аренду как финансовую для арендатора?

- а) все риски и выгоды от владения переходят к арендатору;
- б) по окончании срока аренды право владения активом переходит к арендатору;
- в) варианты «а» и «б».

2. Какие из приведенных ниже условий позволяют классифицировать аренду как операционную для арендатора?

- а) все риски и выгоды от владения переходят к арендатору;
- б) срок аренды составляет незначительную часть срока экономической службы актива;
- в) варианты «а» и «б».

3. Аренда земельных участков без права передачи собственности арендатору классифицируется как:

- а) финансовая аренда;
- б) операционная аренда;
- в) варианты «а» и «б».

4. Аренда земельного участка и недвижимости, расположенной на нем, может классифицироваться как:

- а) финансовая аренда;
- б) операционная аренда;
- в) варианты «а» и «б».

5. При финансовой аренде переданный в аренду актив у арендодателя:

- а) отражается на балансе арендодателя;
- б) списывается на баланс арендатора;
- в) по договоренности сторон.

6. При операционной аренде переданный в аренду актив у арендодателя:

- а) отражается на балансе арендодателя;
- б) списывается на баланс арендатора;
- в) по договоренности сторон.

7. Обязательства по аренде арендатором классифицируются как:

- а) долгосрочные;
- б) краткосрочные;
- в) варианты «а» и «б».

8. Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, у арендодателя включаются:

- а) в балансовую стоимость актива, предназначенного для сдачи в аренду;

- б) признаются расходом периода;
- в) варианты «а» и «б».

9. Если по окончании срока аренды арендованный объект переходит в собственность арендатора, то срок полезного использования актива устанавливается как:

- а) срок полезной службы;
- б) срок, на который предоставлена аренда;
- в) наименьший срок, исходя из срока аренды или срока его полезной службы.

10. Если по окончании срока аренды арендованный объект не переходит в собственность арендатора, то срок полезного использования актива устанавливается как:

- а) срок полезной службы;
- б) срок, на который предоставлена аренда;
- в) наименьший срок, исходя из срока аренды или срока его полезной службы.

Тест к теме 4.2.

IAS 11 «Учет договоров на строительство»

1. Стандарт применяется для учета договоров порядка финансовой отчетности:

- а) торговых компаний;
- б) строительных организаций;
- в) производственных компаний;
- г) всех вышеперечисленных.

2. Договор подряда – это контракт, предусматривающий:

- а) строительства объектов или комплекса объектов;
- б) покупку производственных помещений;
- в) оказание подрядчиком услуг по покупке заказчику финансовых инструментов на внебиржевом рынке;
- д) переуступку права требования задолженности с дебитора заказчика.

3. Контракт «затраты плюс» подразумевает возмещение подрядчику:

- а) только фиксированной суммы затрат;
- б) только фиксированной суммы затрат за вычетом расходов на приобретение отделочных материалов;
- в) допустимых, или по-иному определяемых затрат, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение;
- г) удвоенной суммы фактически понесенных затрат.

4. Если по каждому объекту строительства велись отдельные переговоры, и на сооружение каждого объекта было представлено особое предложение, то:

- а) сооружение каждого из объектов должно отражаться как отдельный договор подряда;
- б) сооружение всех объектов отражается как общий договор подряда;
- в) договор подряда не заключается;
- г) нет правильного ответа.

5. Какое из условий необходимо для того, чтобы несколько контрактов строительной организации, заключенных с несколькими заказчиками отражались как единый договор подряда:

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

6. В каком случае строительство дополнительного объекта должно отражаться как отдельный договор подряда:

- а) переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены первоначального контракта;
- б) строительство дополнительного объекта выполняется одновременно со строительством основного;
- в) объект по своей конструкции практически не отличается от объекта, предусмотренного первоначальным контрактам;
- г) все вышеперечисленное верно.

7. Включаются ли претензии, возникшие со стороны подрядчика и заказчика признанные им, в доходы по договору подряда:

- а) да;
- б) нет.

8. В доходы по договору подряда Не включаются:

- а) сумма дохода, согласованная в контракте;
- б) претензии;
- в) поощрительные платежи;
- г) нет правильного ответа.

9. Какое из условий обязательна для признания отклонений от условий контракта, претензий поощрительных платежей в качестве дохода:

- а) они поддаются надежному измерению;
- б) существует вероятность, что заказчик утвердит отклонение, признает претензию или что установленные стандарты выполнения работ будут превышены;
- в) все вышеперечисленное верно.

10. Отклонением, согласно Стандарту, признается:

- а) указание заказчика строительной организации на изменение диапазона строительной организации на изменение диапазона работ, выполняемых по договору подряда;
- б) отказ заказчика оплатить уже сделанную подрядчиком работу;
- в) увеличение сроков строительства по вине заказчика;
- г) поощрительный платеж со стороны заказчика за своевременность выполнения работ по договору подряда.

11. Что, согласно Стандарту, может вызвать уменьшение дохода по договору подряда:

- а) отклонение от условий контракта;
- б) претензия;
- в) поощрительные платежи;
- г) нет правильного ответа.

12. Претензия – это:

- а) сумма, которую строительная организация стремится получить с заказчика или другой стороны возмещения затрат, не включенных в цену контракта;
- б) дополнительные суммы, выплачиваемые строительной организации, если установленные стандарты выполнения работ соблюдены или превышены;
- в) указание заказчика строительной организации на изменение диапазона работ, выполняемых по договору подряда;
- г) сумма, которую заказчик стремится получить со строительной организации в качестве возмещения затрат, не включенных в цену контракта.

13. Что из нижеперечисленного считается поощрительным платежом, скидкой, предоставленной строительной организацией заказчику:

- а) дополнительная сумма, выплаченная заказчиком подрядчику за досрочное завершение работ по договору подряда;
- б) сумма, выплачиваемая заказчиком подрядчику за исправление ошибки в предоставленных заказчиком подрядчику за исправление;
- в) все вышеперечисленное.

14. Затраты по договору подряда должны включать:

- а) затраты, непосредственно связанные с конкретным контрактом;

- б) затраты, которые относятся к деятельности по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный контракт;
- в) все вышеперечисленное;
- г) нет правильного ответа.

15. Включаются ли в затраты, непосредственно связанные договором подряда, затраты на аренду машин и оборудования и затраты на перемещение данных машин и оборудования на строительную площадку и с нее:

- а) да, только затраты на аренду;
- б) да, только затраты на перемещение машин и оборудования;
- в) да, все вышеперечисленное включается;
- г) нет, не включаются.

16. Что из перечисленного относится на затраты, непосредственно связанные с конкретным контрактом:

- а) амортизация основных средств, использованных для выполнения контракта;
- б) претензии третьих лиц;
- в) стоимость материалов, использованных при строительстве;
- г) все вышеперечисленное.

17. Что включается в затраты, относимые к деятельности по договору подряда в целом и которые могут быть отнесены на конкретный контракт:

- а) страховые платежи;
- б) претензии третьих сторон;
- в) амортизация основных средств, использованных для выполнения контракта;
- г) заработная плата рабочих на строительной площадке.

18. Затраты на обработку данных по заработной плате строительного персонала относят к:

- а) накладным расходам строительства, являющихся затратами, относимыми к деятельности по договору подряда в целом и которые могут быть отнесены на конкретный контракт;
- б) прямым затратам, непосредственно связанным с конкретным контрактом;
- в) внепроизводственным расходам, не являющимся затратами по договору подряда;
- г) нет правильного ответа.

РАЗДЕЛ II. УЧЕТ РАСЧЕТОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ

ТЕМА 5. Учет финансовых инструментов по международным и российским стандартам

План семинара:

5.1. МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации».

5.2. МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Вопросы для самопроверки:

1. Что понимается под финансовым инструментом?
2. Что представляет собой финансовый актив?
3. Что представляет собой финансовое обязательство?
4. Как классифицируются финансовые инструменты?
5. Что представляет собой форвардный, фьючерсный контракт?
6. Что представляет собой опцион?
7. Как учитываются финансовые активы по амортизированной стоимости?
8. Что представляет собой хеджирование?
9. Обязательно ли согласно МСФО деление финансовых активов на краткосрочные и долгосрочные?
10. Приведите классификацию финансовых активов по МСФО 39.
11. Каков порядок признания и оценки финансовых активов и финансовых обязательств?

ЗАДАНИЕ 1

Требуется: Заполнить таблицу

Исходные данные:

Вид финансовых обязательств	Оценка на отчетную дату
Выданная гарантия	
Полученный банковский кредит	
Полученный аванс на акции, котируемые на бирже	
Акции переданы, но риски и преимущества остались у продавца	
Полученный займ по ставке ниже рыночной	

ЗАДАНИЕ 2

Классифицируется ли как финансовый инструмент следующие операции (варианты ответов: долевого, финансовый актив, финансовое обязательство, не регулируется МСФО 32, 39).

Исходные данные:

Вид операции	Классификация
Оплачено 100тыс.руб. на приобретение акций другой компании: - по фиксированной цене - по рыночной цене на будущую дату	
Компания А владеет 12% акций компании Б	
Оплачено 25 млн.руб. аванса на покупку оборудования	
Продукция завода отгружена покупателю в долг, оплата будет произведена: - денежными средствами - 100 акциями предприятия-покупателя - 100 акциями предприятия-поставщика - продукцией предприятия-покупателя	
Приобретена облигация, дающая право вместо денежных средств получить новую облигацию	
Заводом выпущены облигации на сумму 132млн.руб., оплата облигаций будет произведена продукцией завода	
Компания А владеет 32% акций компании Б	
Получен беспроцентный кредит	
Получена оплата 1000 руб. за 1 выпущенную акцию, отчет еще не зарегистрирован	
Выдан кредит в сумме 1млн.руб.	
Получен от покупателя аванс на строительные работы	
Компания А владеет 72% акций компании Б	

ЗАДАНИЕ 3

Требуется: Заполнить таблицу

Исходные данные:

Категория финансовых активов	Оценка на отчетную дату
1	
2	
3	
4	

ЗАДАНИЕ 4

Требуется: Заполнить таблицу

Исходные данные:

Категория финансовых активов	Учет обесценения и ставка дисконтирования	Возможность реверсирования
1		
2,3		
4 котируемые		
4 некотируемые		

ЗАДАНИЕ 5

Требуется: определить сумму переоценки финансовых активов

Исходные данные: 1 марта кредитная организация приобрела облигации номинальной стоимостью в 10 000 рублей по цене 10 300 рублей (т.е. уплаченная премия составила 300 руб.), а 31 марта она сделала переоценку ценных бумаг по справедливой стоимости, составившей 10 450 рублей. Сумма амортизации премии по расчетам за март составила 30 рублей.

ЗАДАНИЕ 6

Требуется: Рассчитать процентный доход и амортизированной стоимости торговых ценных бумаг.

Исходные данные: 1 апреля 2005 года банк приобрел долговые торговые ценные бумаги по цене 110 000 рублей. Номинальная стоимость ценных бумаг равна 100 000 рублей. Купонная ставка – 12% годовых. 31 июня банк начислил процентный доход, при этом амортизация премии по расчетам за апрель – июнь составила 1300 руб.

Схему начисления процентного дохода по ценным бумагам можно представить следующим образом (табл. 2).

Таблица. Расчет процентного дохода и амортизированной стоимости торговых ценных бумаг

Дата покупки и начисления доходов	Начислены купонные платежи за три месяца, руб.	Амортизированная стоимость по первоначальной эффективной ставке, руб.	Амортизация премии, руб.	Процентный доход, руб.

Тест к теме 5

IAS 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

1. Данный МСФО не применяется:

- а) для представления и раскрытия информации о доли участия в дочерних компаниях;
- б) для представления и раскрытия информации о доли участия в ассоциированных компаниях;
- в) для представления и раскрытия информации о доли участия в совместной деятельности;
- г) во всех вышеперечисленных случаях.

2. Применяется ли данный МСФО по обязательствам, возникающим по договорам страхования:

- а) да;
- б) нет.

3. Финансовый инструмент, согласно данному МСФО, – это:

- а) любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой;
- б) любой актив, используемый в производстве и приобретенный за денежные средства;
- в) любой договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной компании без возникновения финансового обязательства или долевого инструмента – у другой;
- г) нет правильного ответа.

4. Что из нижеперечисленного не является финансовым активом:

- а) денежные средства;
- б) долевой инструмент другой компании;
- в) договорное право на обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных условиях;
- г) нет правильного ответа.

5. Примером финансового обязательства может служить:

- а) обязанность по договору произвести обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально невыгодных условиях;
- б) договор, подтверждающий право на часть наследства;
- в) денежные средства в сейфе, принадлежащие компании;
- г) верно все вышеперечисленное.

6. Долевой инструмент, в соответствии с данным МСФО, – это:

- а) любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств;
- б) Обязанность по договору произвести обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально невыгодных условиях;
- в) договорное право на обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных условиях;
- г) все вышеперечисленное верно.

7. Являются ли предметом рассмотрения данного МСФО производные финансовые инструменты (опционы, свопы и форварды), не признанные в балансе:

- а) да, все производные финансовые инструменты;
- б) да, только опционы;
- в) да, только форварды;
- г) нет.

8. Являются ли патенты и торговые марки финансовыми активами, если их можно реализовать на организованном рынке:

- а) да, и патенты и торговые марки;
- б) да, только патенты;
- в) да, только торговые марки;
- г) нет.

9. Классификация финансового инструмента в балансе эмитента определяется его:

- а) юридической формой;
- б) содержанием;
- в) юридической формой или содержанием, по усмотрению учредителей;
- г) нет правильного ответа.

10. Что является важнейшим отличием финансового обязательства от долевого инструмента:

- а) наличие договорного обязательства по обмену финансового инструмента на другой финансовый инструмент на потенциально невыгодных для эмитента финансового обязательства условиях;
- б) наличие права на получение пропорциональной доли распределяемых эмитентом дивидендов;
- в) наличие договорного обязательства по обмену финансового инструмента на другой финансовый инструмент на другой финансовый инструмент на потенциально выгодных для эмитента финансового обязательства условиях;
- г) нет правильного ответа.

11. Эмитент финансового инструмента, который содержит как обязательство, так и элемент капитала:

- а) должен классифицировать составные части этого инструмента вместе;
- б) должен классифицировать составные части этого инструмента раздельно;
- в) классифицирует составные части этого инструмента вместе или раздельно, по своему усмотрению;
- г) не отражает такие инструменты в своей отчетности.

12. Как показывает в балансе эмитент выпуск конвертируемой облигации:

- а) как капитал обязательство;
- б) как капитал;
- в) как обязательство;
- г) не показывает вообще.

13. Сумма балансовых стоимостей составляющих финансовый инструмент элементов обязательства и капитала при первоначальном признании:

- а) всегда равна балансовой стоимости инструмента в целом;
- б) всегда больше балансовой стоимости инструмента в целом;
- в) всегда меньше балансовой стоимости инструмента в целом;
- г) нет правильного ответа.

14. Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту, классифицированному как обязательство, должны отражаться:

- а) в отчете о финансовых результатах;
- б) в отчете о движении капитала;
- в) в балансе;
- г) на забалансовом счете.

15. Распределение дохода между владельцами финансового инструмента. Классифицированного как долевой инструмент, отражается эмитентом:

- а) в отчете о финансовых результатах;
- б) в отчете о движении денежных средств;
- в) в счете «капитал» баланса;
- г) на забалансовом счете.

16. В каком случае финансовый актив и обязательство должны зачитываться, а в балансе отражаться сальдированная сумма:

- а) компания имеет юридически закрепленные право осуществлять зачет и намеревается произвести расчет по сальдированной сумме, либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно

б) компания может это делать в безусловном порядке

с) компания не должна производить зачеты финансовых активов и обязательств компания намеревается реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

17. Какую информацию компания не обязана раскрывать в своей отчетности:

а) стоимость и характер финансовых инструментов, признанных в балансе;

б) стоимость и характер финансовых инструментов, непризнанных в балансе;

в) принятые учетную политику и методы для учета финансовых обязательств;

г) нет правильного ответа.

18. О наличие, каких видов риска компания обязана раскрывать информацию:

а) риск изменения ставки процента;

б) кредитный риск;

в) верно все вышеперечисленные.

ТЕМА 6. Учет затрат по займам и операций в иностранной валюте по международным и российским стандартам

План семинара:

- 6.1. Учет операций по кредитам и займам (IAS 23).
- 6.2. Влияние изменений обменных курсов валют (IAS 21).

Вопросы для самопроверки:

- 1. Что относится к затратам по займам?
- 2. К каким объектам не применяется IAS 23 «Затраты по займам»?
- 3. Что такое квалифицируемый актив?
- 4. Какие объекты могут относиться к квалифицируемому активу?
- 5. Как учитываются затраты по займам, если они относятся к неквалифицируемому активу?
- 6. Как учитываются затраты по займам, если они относятся к квалифицируемому активу?
- 7. При каких условиях можно начать капитализацию затрат по займам в отношении квалифицируемого актива?
- 8. При каких обстоятельствах необходимо приостановить капитализацию затрат по займам, относящихся к квалифицируемому активу?
- 9. Каковы условия прекращения капитализации затрат по займам в отношении квалифицируемого актива?
- 10. Что необходимо предпринять, если произошло превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой суммой?
- 11. Как распределяются затраты по займам по заемным средствам общего назначения, направленные на создание квалифицируемого актива и на иное ведение хозяйственной деятельности?
- 12. Как определить сумму затрат по займам, разрешенную к капитализации, если по займу был получен инвестиционный доход?
- 13. Как распределяются затраты по займам по заемным средствам общего назначения, полученные в разные периоды по разным процентным ставкам, направленные на создание квалифицируемого актива?
- 14. Как определяется ставка капитализации?
- 15. Какие требования к раскрытию информации содержатся в IAS 23 «Затраты по займам»?
- 15. В чем заключается цель IAS 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»?
- 16. Что такое функциональная валюта?

17. Какие факторы следует рассмотреть для определения функциональной валюты?
18. Что такое иностранная валюта в соответствии с IAS 21?
19. Что такое валюта отчетности в соответствии с IAS 21?
20. Что понимается под зарубежной деятельностью в соответствии с IAS 21?
21. Каковы требования IAS 21 к раскрытию информации в финансовой отчетности?

ЗАДАНИЕ 1

Требуется: Определить, является актив квалифицируемым или нет, и отразить операцию в учете?

Исходные данные: Организация осуществляет производство молочной продукции, производство которой осуществляется за короткий промежуток времени. Для этих целей был привлечен кредит. Затраты по займам за первый год составили 300 тыс. руб.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 2

Требуется: Определить, является актив квалифицируемым или нет?

Исходные данные: Организация является российской, ведет учет и составляет отчетность в национальной учетной валюте – рублях. Зарубежную деятельность не осуществляет. В качестве функциональной валюты выбрана национальная учетная валюта – российский рубль.

ЗАДАНИЕ 3

Требуется: Определить, является актив квалифицируемым или нет?

Исходные данные: Отчитывающейся организацией является организация с иностранными инвестициями, зарегистрирована на территории РФ. Основные денежные потоки поступают в долларах США. Специалисты отчитывающейся организации определили, что потоки денежных средств в иностранной валюте оказывают существенное влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации. В качестве функциональной валюты выбран доллар США.

ЗАДАНИЕ 4

Требуется: Определить, является актив квалифицируемым или нет?

Исходные данные: Отчитывающаяся организация зарегистрирована на территории Российской Федерации. На территории Российской Федерации осуществляется производство продукции, которая преимущественно импортируется в страны Евросоюза, и договоры на поставку заключаются в евро. Специалисты отчитывающейся организации определили, что цены на продукцию, материальные и трудовые затраты формируются в рублях. Для выбора функциональной валюты этот факт явился определяющим. Функциональной валютой выбран российский рубль.

ЗАДАНИЕ 5

Требуется: Необходимо отразить в учете операции по затратам по займам.

Исходные данные: Организация осуществляет строительство торгового комплекса. Строительство фактически закончено 31 августа. Для строительства был привлечен кредит, затраты по займу за весь год составили 900 млн.руб.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, млн.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 6

Требуется: Определить функциональную и отчетную валюту?

Исходные данные: Организация является российской, зарегистрирована и осуществляет свою деятельность на территории РФ. Договоры на поставку товаров заключаются в российских рублях. Затраты на материальные и трудовые ресурсы также формируются в рублях. Организация получала кредиты в иностранной валюте – евро, но они не оказывают существенного влияния на генерирование и расходование денежных средств.

ЗАДАНИЕ 7

Требуется: Отрадите операции в учете. Возникает ли в этом случае курсовая разница?

Исходные данные: Организация отгрузила другой организации товары в кредит и признала выручку в функциональной валюте равной 30 тыс.руб. По условиям договора выручка составляет 1000 долл. На дату совершения операции по отгрузке товаров обменный курс составлял 60 руб. за один доллар США. На дату поступления выручки обменный курс составлял 65 руб. за один доллар США.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 8

Требуется: Отразить операцию в учете. Возникает ли в этом случае курсовая разница на дату составления отчетности?

Исходные данные:

У организации на дату составления отчетности есть нематериальный актив, учет которого ведется по справедливой стоимости. В балансе нематериальный актив отражается по переоцененной стоимости, уменьшенной на накопленную сумму амортизации и убытков от обесценения. В качестве функциональной валюты и валюты отчетности определен российский рубль. Первоначальная стоимость нематериального актива выражена в иностранной валюте - евро и составляет 75 000 руб. (1000 евро х 75). На дату совершения операции по приобретению нематериального актива обменный курс составлял 75 руб. за один евро. На дату составления отчетности курс изменился и составляет 76 руб. за один евро. На дату составления отчетности определено, что нематериальный актив не обесценен.

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

ЗАДАНИЕ 9

Требуется: Определить, является актив квалифицируемым или нет, и отразить операцию в учете.

Исходные данные: Организация зарегистрирована на территории Российской Федерации, и в качестве функциональной валюты определен

российский рубль. Контракт на импорт продукции был заключен в евро. Договором предусмотрена поставка партии продукции определенного качества и количества на 1000 евро.

Отгрузка товара и признание выручки. На дату отгрузки товара и признания выручки обменный курс составлял 65 руб. за один евро. Следовательно, выручка составит 65 тыс. руб. (1000 x 65).

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит

Тест к теме 6.1.

IAS 23 «Учет операций по кредитам и займам»

1. Что из перечисленного не относится к затратам по займам?

- а) платежи по финансовой аренде;
- б) курсовые разницы при получении займов в иностранной валюте;
- в) платежи по операционной аренде.

2. Затраты по займам, относящиеся к приобретению актива, не являющегося квалифицируемым:

- а) капитализируются в стоимость актива;
- б) относятся на расходы периода;
- в) в соответствии с учетной политикой капитализируются или относятся на расходы периода.

3. Затраты по займам, относящиеся к приобретению квалифицируемого актива:

- а) капитализируются в стоимость актива;
- б) относятся на расходы периода;
- в) в соответствии с учетной политикой капитализируются или относятся на расходы периода.

4. Какие из перечисленных объектов не могут быть квалифицируемыми активами?

- а) запасы;
- б) инвестиционная недвижимость;
- в) деловая репутация.

5. Какие из перечисленных объектов не могут быть квалифицируемыми активами?

- а) активы, оцениваемые по исторической стоимости;
- б) активы, оцениваемые по справедливой стоимости;
- в) активы, оцениваемые по чистой стоимости продаж.

6. Какие условия должны быть соблюдены для начала капитализации затрат по займам?

- а) понесены расходы по квалифицируемому активу и затраты по займу;
- б) осуществляются действия по подготовке квалифицируемого актива к использованию или продаже;
- в) варианты «а» и «б».

7. При каких условиях может быть приостановлена капитализация затрат по займам по квалифицируемому активу?

- а) приостановка работ на длительный период в связи с условиями технологического процесса;
- б) приостановка работ на непродолжительный период в связи с отсутствием строительных материалов;
- в) приостановка работ на продолжительный период в связи с отсутствием строительных материалов.

8. При каких условиях прекращается капитализация затрат по займам по квалифицируемому активу?

- а) объект недвижимости построен, но на него не получены правоустанавливающие документы;
- б) объект недвижимости построен, но покупатель еще не найден;
- в) варианты «а» и «б».

9. Если балансовая стоимость квалифицируемого актива превышает его возмещаемую стоимость, то разница списывается:

- а) на расходы периода;
- б) на доходы периода;
- в) не списывается.

10. Можно ли в отношении квалифицируемого актива затраты по займам не капитализировать?

- а) нет, нельзя;
- б) да, можно отнести на расходы.

Тест к теме 6.2.

IAS 21 «Влияние изменений обменных курсовых валют»

1. Под функциональной валютой в IAS 21 понимается:

- а) валюта, которая выбрана составителем финансовой отчетности;
- б) валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность;
- в) валюта, которая применяется в стране, в которой организация осуществляет свою деятельность.

2. При определении функциональной валюты необходимо принять во внимание:

- а) валюту, которая оказывает основное влияние на продажные цены товаров, работ, услуг;
- б) валюту, которая преимущественно применяется при расчетах на активном рынке в сфере или отрасли, в которой организация осуществляет свою деятельность;
- в) варианты «а» и «б».

3. Основной экономической средой является:

- а) экономическая среда, в которой организация производит и расходует основную часть своих денежных средств;
- б) страна, в которой организация осуществляет производство продукции, работ, услуг;
- в) нет правильного ответа.

4. Функциональная валюта может быть изменена:

- а) по решению руководства компании;
- б) если изменена экономическая среда, в которой организация осуществляет деятельность;
- в) не может быть изменена.

5. Изменение функциональной валюты применяется:

- а) ретроспективно;
- б) перспективно;
- в) изменение функциональной валюты запрещено стандартом.

6. К денежным статьям, выраженным в иностранной валюте, относятся:

- а) дебиторская и кредиторская задолженность, подлежащая погашению в денежной форме и выраженная в иностранной валюте;
- б) авансы, полученные в иностранной валюте, подлежащие погашению товарами;
- в) варианты «а» и «б».

7. К неденежным статьям, выраженным в иностранной валюте, относятся:

- а) дебиторская и кредиторская задолженность, подлежащая погашению в денежной форме и выраженная в иностранной валюте;
- б) авансы, полученные в иностранной валюте, подлежащие погашению товарами;
- в) варианты «а» и «б».

8. Иностранная валюта пересчитывается в функциональную валюту по обменному курсу:

- а) на дату совершения операции в иностранной валюте;
- б) на дату получения денежных средств;
- в) варианты «а» и «б».

9. Курсовая разница на дату составления отчетности по денежным статьям признается:

- а) прибылью или убытком;
- б) компонентом капитала;
- в) прибылью или убытком, за исключением чистых инвестиций в зарубежную деятельность.

10. Курсовая разница на дату составления отчетности по неденежным статьям признается:

- а) прибылью или убытком;
- б) компонентом капитала;
- в) прибылью или убытком или компонентом капитала в зависимости от основы оценки.

ТЕМА 7. Учет обязательств по международным и российским стандартам

План семинара:

7.1. Учет обязательств по оплате труда и пенсионному обеспечению

7.1.1. Характеристика стандарта МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

7.1.2. Характеристика стандарта МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».

7.2. Учет обязательств по налогу на прибыль (IAS 12).

Вопросы для самопроверки:

1. Каковы цель и сфера применения IAS 19 «Вознаграждения работникам»?
2. Какие виды выплат относятся к вознаграждениям работникам?
3. Какие виды выплат работникам относятся к краткосрочным и к долгосрочным, основные отличия»
4. Какие категории пенсионных планов предусмотрены IAS 19 «Вознаграждения работникам»?
5. В чем заключаются основные отличия пенсионных планов с установленными взносами от пенсионных планов с установленными выплатами?
6. При каких условиях пенсионные планы с установленными выплатами должны быть реклассифицированы в пенсионные планы с установленными взносами?
7. В отношении, каких выплат работникам IAS 19 «Вознаграждения работникам» не требует дополнительного раскрытия информации?
8. Каковы требования по раскрытию информации IAS 19 «Вознаграждения работникам» в отношении пенсионных планов с установленными взносами и пенсионных планов с установленными выплатами?
9. Каковы цель и сфера применения IAS 12 «Налоги на прибыль»?
10. В чем заключаются основные отличия между бухгалтерской прибылью (убытком) и финансовым результатом по данным налогового учета?
11. Как определяются текущие расходы (возмещение) по налогу на прибыль и текущий налог?
12. Вследствие чего возникают временные разницы?
13. Что такое балансовая стоимость активов и обязательств?

14. Что такое налоговая база актива или обязательства?
15. Как возникают налогооблагаемые временные разницы?
16. Как возникают вычитаемые временные разницы?
17. Каковы требования к раскрытию информации в соответствии с IAS 12 «Налоги на прибыль»?

ЗАДАНИЕ 1

Требуется: Рассчитать чистую заработную плату работника за месяц.

Исходные данные:

Б. Чарльз работает помощником управляющего. Его основная рабочая неделя состоит из 40 часов и оплачивается по ставке \$2 в час. За сверхурочные часы ему платят по ставке, в 1/2 раза превышающей основной его заработок. В течение недели, закончившейся 12 марта 20__г., он отработал 60 часов. С суммы до \$40 в неделю он не платит подоходный налог, а со всего заработка, превышающего эту сумму, он платит его по ставке 30%. Он должен платить взносы в Фонд социального страхования по норме 5%.

ЗАДАНИЕ 2

Требуется: Рассчитать чистый заработок работника за месяц.

Исходные данные:

Б. Крофт работает продавцом автомобилей. Его основное жалование составляет \$200 в месяц с дополнительными 2% комиссионных от стоимости совершенных им продаж автомобилей. В течение апреля 20__г. он продает машины на сумму \$30,000. Он платит подоходный налог по ставке 30% со всего заработка, превышающего \$100 в месяц. Он также платит взносы в Фонд социального страхования по норме 5% с первых \$500 его месячного заработка, не платя ничего с заработка, превышающего эту цифру.

ЗАДАНИЕ 3

Требуется: Рассчитать чистый заработок работника за месяц.

Исходные данные:

А.Т. Пенкет – бухгалтер в букмекерской фирме. Он получает жалование \$500 в месяц, но он также получает премию в зависимости от прибылей фирмы. Премия за месяц составила \$200. Он платит взносы в Фонд социального страхования по норме 5% от общего заработка до \$600 в месяц, с суммы, превышающей эту цифру, взносы не платятся. Он платит

подходный налог по норме 30% с заработка в размере от \$100 до \$300 в месяц и по норме 50% со всего заработка, превышающего эту цифру. Однако до расчета суммы заработка, с которой он должен платить подходный налог, он имеет право вычесть сумму взноса в пенсионный фонд по выслуге лет, выплачиваемый им по норме 10% от общего заработка.

ЗАДАНИЕ 4

Требуется: Рассчитайте чистый заработок работника за месяц.

Исходные данные:

А.В. Меваджиси является директором компании. Ее месячное жалование составляет \$500. Она платит взносы в пенсионный фонд по выслуге лет по норме 8%. Она также платит взносы в Фонд социального страхования по норме 5% от общего заработка. Ее подходный налог с общего заработка минус взносы в пенсионный фонд по выслуге лет рассчитывается по норме 30% после вычета ее индивидуальных льготных сумм в размере \$300, не связанных с пенсионным фондом.

ЗАДАНИЕ 5

Требуется: Определите налоговую базу.

Исходные данные:

По данным налогового учета, амортизируемая стоимость оборудования составляет 1млн.руб. Начисленная амортизация, признанная в текущем и предшествующих периодах – 300тыс.руб. Доход от оборудования может быть получен в виде выручки от использования актива или его реализации. При использовании оборудования экономические выгоды будут уменьшаться на суммы начисленной амортизации. При реализации оборудования экономические выгоды будут уменьшаться на остаточную стоимость актива.

ЗАДАНИЕ 6

Требуется: Проведите корректировку налогового актива.

Исходные данные:

На начало отчетного периода у организации сумма отложенного налогового актива составляет 12 тыс.руб. Налоговый актив был рассчитан по ставке налога на прибыль 24%. В связи с изменениями в национальном налоговом законодательстве необходимо провести корректировку отложенного налогового актива по ставке налога 20%.

ЗАДАНИЕ 7

Требуется:

1. Определить величину прибыли за апрель 20__г. исходя из принципов маржинального оценивания;
2. Определить значение коэффициентов валового дохода для каждого продукта;
3. Установить, какова прибыль, если продать 15000 штук Drawl и 6000 штук Twang?
4. Вычислить значение коэффициентов валового дохода при таком повышенном уровне продаж.

Исходные данные:

Компания Argot Slang производит два продукта – Drawl и Twang. Информация, относящаяся к каждому из них, по состоянию на апрель 20__г. приводится ниже.

	Drawl	Twang
Начальные запасы товаров	0	0
Произведено (штук)	15000	6000
Продано (штук)	10000	5000
Цена продажи единицы товара (ф.ст.)	20	30
Затраты на производство единицы товара (ф.ст.):		
- материалов	8	14
- труда	4	2
- переменные производственные накладные расходы	2	1
- переменные сбытовые расходы	2	3
Постоянные затраты за месяц составляют (ф.ст.):		
- Производственные	40000	
- административно-управленческие	15000	
- на сбыт и распространение товаров	25000	

ЗАДАНИЕ 8

Требуется: Подготовить отчеты о производстве, реализации, прибыли и убытках компании за период с 31 декабря 20__г.

Исходные данные:

Производственные помещения и офисы производственной компании расположены в одном и том же месте. Результаты работы компании по итогам года, истекшего 31 декабря 20__г., показаны ниже (ф.ст.):

Продажи – 179000; Закупки сырья - 60000; Прямые затраты труда – 70000; Амортизация оборудования – 10000; Местные налоги – 5000; Амортизация зданий – 2000; Отопление и освещение – 3000; Телефон – 2000;

Прочие производственные накладные расходы – 2300; Прочие административные расходы – 2550; Прочие сбытовые расходы – 1150;

Совместные расходы должны быть распределены следующим способом:

	Производство	Управление	Сбыт
Амортизация оборудования	80%	5%	15%
Местные налоги	50%	30%	20%
Амортизация заданий	50%	30%	20%
Отопление и освещение	40%	35%	25%
Телефон		40%	60%

Стоимость запасов следующие (ф.ст.):

	На 1 января 20__г.	На 31 декабря 20__г.
Сырье	5000	3000
Незавершенная продукция	4000	3000
ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ	16000	18000

ЗАДАНИЕ 9

Требуется:

Для каждой категории рассчитайте:

- 1) себестоимость проданных товаров.
- 2) валовую прибыль.
- 3) общие затраты.
- 4) чистую прибыль.

5) средний запас по себестоимости, допуская, что продажи распределяются равномерно на протяжении года, и что год состоит из 12 равных месяцев.

Исходные данные:

Следующие цифры относятся к деятельности предприятия розничной торговли Дж. Кларка в мае 20__г. Товары, представленные к продаже делятся на две категории: «А» и «В».

	Категория «А»	Категория «В»
1.Товары в свободной продаже по рекомендованной производителем прейскурантной цене	6000\$	14000 \$
2.Торговая скидка, предоставляемая розничным торговцам	20%	25%
3.Общие затраты, в % к объему продаж	10%	10%
4.Годовой коэффициент оборачиваемости запаса товаров	12	20

ЗАДАНИЕ 10

Требуется: Используя следующий перечень сальдо счетов, подготовить счет торговли, прибылей и убытков за год, закончившийся 31 марта 20__г., по отделам в форме столбцов для фирмы, работавшей под названием Айворз Супер-сторз.

Исходные данные:

	\$	\$
Арендная плата и коммунальные услуги		4200
Расходы на доставку		2400
Комиссионные		3840
Страхование		900
Закупки: - отдел А	52800	
- отдел В	43600	
- отдел С	34800	131200
Полученные скидки		1968
Заработная плата и жалование		31500
Реклама		1944
Продажи: - отдел А	80 000	
- отдел В	64000	
- отдел С	48000	192000
Амортизация		2940
Начальный запас: - отдел А	14600	
- отдел В	11240	
- отдел С	9120	34960
Административные и общие расходы		7890
Конечный запас: - отдел А	12400	
- отдел В	8654	
- отдел С	9746	30800

Расходы должны распределяться поровну между отделами, за исключением следующих:

Расходы на доставку – пропорционально продажам.

Комиссионные – два процента от продаж.

Жалование и заработная плата, страхование – в пропорции 6:5:4.

Полученные скидки – 1,5 процента закупок.

ЗАДАНИЕ 11

Требуется:

1. Определить себестоимость проданных товаров.
2. Показать стоимость закупок за год.
3. Рассчитать прибыль, полученную Стабсом.

Исходные данные:

Торговец Стабс продает все свои товары на 25% дороже их себестоимости. В его бухгалтерских книгах на 31 декабря 20__г. содержится следующая информация:

	\$
Запас на 1 января 20__ г.	9872
Запас на 31 января 20__ г.	12620
Продажи за год	60000

Тест к теме 7.1.**IAS 19 «Вознаграждения работникам»,
IAS 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»****1. Вознаграждения работникам – это:**

- а) краткосрочные вознаграждения, которые предоставляет организация в обмен на полученные от работников услуги;
- б) все формы вознаграждений, которые предоставляет организация в обмен на полученные от работников услуги;
- в) долгосрочные вознаграждения, которые предоставляет организация в обмен на полученные от работников услуги.

2. Что из перечисленного может относиться к краткосрочным вознаграждениям?

- а) заработная плата и социальные налоги с нее;
- б) краткосрочный оплачиваемый отпуск;
- в) варианты «а» и «б».

3. При учете краткосрочных вознаграждений организация признает их:

- а) недисконтированную величину, подлежащую выплате в обмен на полученные от работников услуги;
- б) дисконтированную величину, подлежащую выплате в обмен на полученные от работников услуги;
- в) справедливую стоимость, подлежащую выплате в обмен на полученные от работников услуги.

4. К некапливаемым отпускам относится отпуск:

- а) по уходу за ребенком, краткосрочной нетрудоспособности, при работе в качестве присяжного заседателя, на период военной службы;
- б) ежегодный оплачиваемый, дополнительный, по болезни;
- в) варианты «а» и «б».

5. Обязательство и расход по краткосрочным некапливаемым оплачиваемым отпускам признаются на момент наступления отпуска:

- а) до наступления отпуска;

- б) на момент наступления отпуска;
- в) в течение периода, на который предоставлен отпуск.

6. Затраты по планам участия в прибыли и выплате премий работникам учитываются как:

- а) расходы периода;
- б) перераспределение чистой прибыли;
- в) перераспределение доходов.

7. Если выходные пособия будут выплачены по истечении более чем 12 месяцев с момента окончания отчетного периода, то сумма выплат:

- а) не дисконтируется;
- б) дисконтируется с применением ставки дисконта;
- в) оценивается в сумме фактических затрат.

8. Что из перечисленного может относиться к вознаграждениям работникам после окончания их трудовой деятельности:

- а) пенсии;
- б) страхование жизни и медицинское обслуживание;
- в) варианты «а» и «б».

9. При применении плана с установленными взносами:

- а) актуарный и инвестиционный риски не возлагаются на организацию;
- б) актуарный и инвестиционный риски возлагаются на организацию.

10. При применении плана с установленными взносами обязательства оцениваются по:

- а) дисконтируемой стоимости;
- б) недисконтируемой стоимости;
- в) недисконтируемой стоимости, за исключением случаев, когда они подлежат выплате в течение более чем 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

11. При применении плана с установленными выплатами:

- а) актуарный и инвестиционный риски не возлагаются на организацию;
- б) актуарный и инвестиционный риски возлагаются на организацию.

12. Если организация будет погашать обязательство по пенсионному плану из своих текущих доходов, то такой пенсионный план является:

- а) фондируемым;
- б) нефондируемым;
- в) частично фондируемым.

13. Обязанности по выплатам по пенсионным планам с установленными выплатами:

- а) не дисконтируются;

б) должны быть продисконтированы в полном объеме, даже если часть обязанностей будет погашена в течение 12 месяцев после отчетной даты;

в) не дисконтируются, за исключением случаев, когда они подлежат выплате в течение более чем 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

14. Актуарные прибыли и убытки включают:

а) корректировки с учетом предыдущего опыта;

б) результаты изменений в актуарных допущениях;

в) корректировки с учетом предыдущего опыта и результаты изменений в актуарных допущениях.

15. Организация обязана признавать актуарные прибыли и убытки:

а) только те, которые выходят за границы «коридора» в размере плюс или минус 10%;

б) только те, которые находятся в пределах коридора;

в) варианты «а» и «б».

16. Если по договору со страховщиком организация не имеет юридических или вмененных обязанностей по покрытию убытков по страховому полису и страховщик в одиночку несет ответственность за выплату пенсий, то организация:

а) учитывает страховой полис как активы пенсионного плана с установленными выплатами;

б) учитывает страховые платежи как взносы в пенсионный план с установленными взносами;

в) нет правильного ответа.

Тесты к теме 7.2.

IAS 12 «Налоги на прибыль»

1. Бухгалтерская прибыль (убыток) и налогооблагаемая прибыль (убыток) могут отличаться из-за различий:

а) признания доходов и расходов;

б) в порядке амортизации амортизируемых объектов;

в) варианты «а» и «б».

2. Временные разницы представляют собой разность между:

а) балансовой стоимостью активов и обязательств на начало и конец периода;

б) налоговой базой активов и обязательств на начало и конец периода;

в) балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой на конец отчетного периода.

3. Временные разницы бывают:

- а) налогооблагаемые и неналогооблагаемые;
- б) вычитаемые и налогооблагаемые;
- в) налогооблагаемые.

4. Налогооблагаемые временные разницы приводят:

- а) к возникновению налогооблагаемых сумм при расчете налоговой базы будущих периодов;
- б) к возникновению вычета при расчете налоговой базы будущих периодов;
- в) варианты «а» и «б».

5. Вычитаемые временные разницы приводят:

- а) к возникновению налогооблагаемых сумм при расчете налоговой базы будущих периодов;
- б) к возникновению вычета при расчете налоговой базы будущих периодов;
- в) варианты «а» и «б».

6. Определение налоговой базы по активу заключается:

- а) в расчете суммы, которая будет уменьшать экономические выгоды для целей налогообложения, которые организация получит при возмещении балансовой стоимости актива;
- б) в расчете суммы, которая будет увеличивать экономические выгоды для целей налогообложения, которые организация получит при возмещении балансовой стоимости актива.

7. Налоговая база обязательства соответствует:

- а) его балансовой стоимости, уменьшенной на сумму, которая подлежит вычету для целей налогообложения в будущих периодах;
- б) его балансовой стоимости, увеличенной на сумму, которая подлежит вычету для целей налогообложения в будущих периодах.

8. При получении авансового платежа его налоговая база представляет:

- а) его балансовую стоимость за вычетом любой суммы выручки, облагаемой налогом на прибыль в будущих периодах;
- б) его балансовую стоимость за вычетом любой суммы выручки, не облагаемой налогом на прибыль в будущих периодах;
- в) его балансовую стоимость.

9. По данным налогового учета, стоимость земельного участка составляет 5млн.руб. По данным бухгалтерского учета, балансовая стоимость земельного участка составляет 3 млн.руб. Налоговой базой по активу будет сумма:

- а) 5 млн.руб.;

- б) 3 млн.руб.;
- в) 2 млн.руб.

10. Организацией начислены проценты по займу, подлежащие погашению, в сумме 3 млн.руб. Начисление включено в качестве расходов периода для целей налогообложения. Налоговой базой по начисленным процентам будет сумма:

- а) 3 млн.руб.;
- б) 0 руб.

11. При определении временных разниц если балансовая стоимость актива меньше налоговой базы актива, то получается:

- а) вычитаемая временная разница;
- б) налогооблагаемая временная разница;
- в) вычитаемая и налогооблагаемая временная разница.

12. При определении временных разниц если балансовая стоимость актива больше налоговой базы актива, то получается:

- а) вычитаемая временная разница;
- б) налогооблагаемая временная разница;
- в) вычитаемая и налогооблагаемая временная разница.

13. При определении временных разниц если балансовая стоимость обязательства меньше налоговой базы обязательства, то получается:

- а) вычитаемая временная разница;
- б) налогооблагаемая временная разница;
- в) вычитаемая и налогооблагаемая временная разница.

14. При определении временных разниц если балансовая стоимость обязательства больше налоговой базы обязательства, то получается:

- а) вычитаемая временная разница;
- б) налогооблагаемая временная разница;
- в) вычитаемая и налогооблагаемая временная разница.

15. Отложенное налоговое обязательство определяется как:

а) произведение налогооблагаемой временной разницы и ставки налога на прибыль, которая, как предполагается, будет применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства;

б) произведение вычитаемой временной разницы и ставки налога на прибыль, которая, как предполагается, будет применяться к периоду реализации актива и погашения обязательства.

16. Отложенный налоговый актив определяется как:

а) произведение налогооблагаемой временной разницы и ставки налога на прибыль, которая, как предполагается, будет применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства;

б) произведение вычитаемой временной разницы и ставки налога на прибыль, которая, как предполагается, будет применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства.

17. Отложенные налоги признаются в качестве дохода или расхода и включаются:

а) в прибыль или убыток за период;

б) вне прибыли или убытка;

в) в прибыль или убыток за период или вне прибыли или убытка, если налог относится к статьям, которые признаны в текущем или ином периоде вне прибыли или убытка.

18. Основное средство оценивается по переоцененной стоимости, и увеличение стоимости объекта было отнесено в капитал на счет «Прирост от переоценки». В результате различий между бухгалтерским и налоговым учетом возникла налогооблагаемая временная разница, которая в учете должна быть отражена:

а) Д-т сч. «Расход по отложенному налогу» К-т сч. «Прирост от переоценки»;

б) Д-т сч. «Прирост от переоценки» К-т сч. «Обязательство по отложенному налогу»;

в) Д-т сч. «Расход по отложенному налогу» К-т сч. «Обязательство по отложенному налогу».

19. В результате применения разных методов амортизации в бухгалтерском и налоговом учете в отношении основного средства возникла вычитаемая временная разница, которая в бухгалтерском учете должна быть отражена:

а) Д-т сч. «Отложенный налоговый актив» К-т сч. «Прирост от переоценки»

б) Д-т сч. «Отложенный налоговый актив» К-т сч. «Расход по отложенному налогу»

в) Д-т сч. «Расход по отложенному налогу» К-т сч. «Обязательство по отложенному налогу».

20. Между налоговыми активами и налоговыми обязательствами, текущими налоговыми активами и текущими налоговыми обязательствами:

а) взаимозачет невозможен;

б) взаимозачет делается в обязательном порядке;

в) возможен взаимозачет при соблюдении условий, предусмотренных IAS 12 «Налоги на прибыль».

ТЕМА 8. Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки по международным и российским стандартам

План семинара:

- 8.1. Определение учетной политики.
- 8.2. Изменение учетной политики.
- 8.3. Изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки.
- 8.4. Ретроспективное применение учетной политики.

Вопросы для самопроверки:

1. Что понимается под учетной политикой по МСФО 8?
2. Каким образом можно вносить изменения в учетную политику, результаты изменений в бухгалтерских оценках и результаты пересчета ошибок прошлых периодов?
3. Что такое выручка?
4. Назовите критерии признания выручки от продажи товаров, оказания услуг, процентов и лицензионных платежей и дивидендов.
5. Объясните, чем отличается порядок учета, предусмотренный темпоральным методом и методом конечного курса при составлении финансовой отчетности о зарубежной деятельности.
6. Каков порядок признания доходов и расходов по договорам подряда?
7. В чем заключается основной и альтернативный подходы к учету затрат по займам?
8. Что понимается под прекращаемой деятельностью?
9. В соответствии с принципами, каких стандартов происходит признание и оценка прекращаемой деятельности?
10. Как рассчитывается базовая и разводненная прибыль на акцию?

ЗАДАНИЕ 1

Изменение учетной политики.

Исходные данные: Ваши запасы учитывались с использованием метода «ЛИФО». В настоящее время МСФО 2 «Запасы» исключил этот метод из числа допустимых альтернативных.

Требуется: В соответствии с новыми требованиями МСФО вы должны изменить свою учетную политику, переходя к методу учета по средневзвешенной стоимости или методу «ФИФО».

ЗАДАНИЕ 2

Ретроспективное применение.

Исходные данные: Вы отражали инвестиции в совместно контролируемую компанию с использованием метода долевого участия. В интересах пользователей отчетности вы изменяете учетную политику путем перехода к методу пропорциональной консолидации. Это – добровольное изменение учетной политики, которое должно осуществляться ретроспективно.

Требуется: откорректировать все показатели за все сопоставимые периоды, отраженные в вашей финансовой отчетности.

ЗАДАНИЕ 3

Ограничения ретроспективного применения.

Исходные данные: Ваши запасы учитывались на основе метода «ФИФО». В интересах пользователей вы изменяете учетную политику, переходя к методу учета по средневзвешенной стоимости. Изменение должно быть осуществлено ретроспективно.

Требуется: откорректировать все соответствующие показатели за все отчетные периоды, которые отражены в вашей финансовой отчетности.

ЗАДАНИЕ 4

Временные переходные правила, которые оказывают влияние на отчетные данные будущих периодов.

Исходные данные: Вы решаете переоценить недвижимость, которая ранее учитывалась по себестоимости. Прирост стоимости в результате переоценки приведет к увеличению амортизационных расходов в текущем и будущих отчетных периодах.

Требуется: Вам следует сделать соответствующие расчеты и дать разъяснения в примечаниях.

При этом показываются:

- 1) корректировки по каждой статье финансовой отчетности за текущий отчетный период и за каждый предыдущий период;
- 2) корректировки величины прибыли на акцию (при необходимости);
- 3) как и когда принимались изменения учетной политики – при неосуществимости ретроспективного применения.

ЗАДАНИЕ 5

Ошибки, допущенные до последнего отчетного периода

Исходные данные: Вы управляете лизинговой компанией. Вы обнаружили, что в течение последних 7 лет в целях завышения прибыли выручка признавалась преждевременно. В вашей финансовой отчетности представлены только 5 лет.

Требуется: пересчитать входящие сальдо по активам, обязательствам и капиталу за самый ранний из представленных отчетных периодов и вносите соответствующие корректировки в отчеты за последующие периоды.

ЗАДАНИЕ 6

Ошибки, допущенные в последнем отчетном периоде.

Исходные данные: В ходе аудиторской проверки отчетности за 2015 г. было обнаружено, что показатели продаж за 2014 г. были существенно завышены путем представления фиктивных счетов.

Требуется: В целях исправления указанной ошибки следует пересмотреть сопоставимые показатели за 2014 г.

Тест к теме 8

1. Специальные принципы, основные допущения, правила и процедуры, применяемые при представлении финансовой отчетности – это определение:

- а) учетных оценок;
- б) учетной политики;
- в) перспективного применения.

2. Корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или способа использования актива – это определение:

- а) изменения учетной оценки;
- б) учетной политики;
- в) искажений отчетности.

3. Такое применение новой учетной политики в отношении операций, прочих событий и условий, как будто новая политика проводилась всегда – это:

- а) ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности;
- б) ретроспективное применение;
- в) изменение учетной оценки.

4. Такая корректировка признанной оценки и раскрытия информации о показателях финансовой отчетности, как будто в течение предыдущих периодов ошибки не совершались – это:

- а) ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности;
- б) ретроспективное применение;
- в) изменение учетной оценки.

5. Вы одобрили изменение учетной политики в части перехода к ускоренной амортизации. Чтобы внести изменения, необходим:

- а) ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности;
- б) ретроспективное применение;
- в) перспективное применение.

6. При выборе учетной политики вам следует принимать во внимание:

- а) только Международные стандарты финансовой отчетности;
- б) только Интерпретации МСФО;
- в) только «Принципы составления и представления финансовой отчетности»;
- г) толкования, Стандарты и «Принципы составления и представления финансовой отчетности».

7. При изменении учетной политики следует вносить корректировки в отчетность:

- а) только того года, когда было осуществлено изменение;
- б) за все отчетные периоды;
- в) только за следующий период.

8. Ретроспективное применение новой учетной политики в отчетности за некоторый период неосуществимо, если вы не можете определить влияние изменений на:

- а) бухгалтерский баланс на начало этого периода;
- б) бухгалтерский баланс на конец этого периода;
- в) бухгалтерский баланс и на начало, и на конец этого периода.

9. При неосуществимости ретроспективного применения в отчетности за некоторый период:

- а) внесите изменения только в отчетность текущего периода;
- б) внесите изменения в отчетность самого раннего из предшествующих отчетных периодов, для которого это возможно;
- в) не вносите никаких изменений.

10. Если вы еще не начали применять новый МСФО, который был выпущен, но не вступил в силу:

- а) вам следует отразить этот факт в примечаниях и оценить его влияние;

- б) ваша отчетность не будет соответствовать МСФО;
- в) вам следует его игнорировать.

11. Изменение учетной оценки следует отразить в отчете о финансовых результатах за:

- а) период, в котором была проведена первоначальная оценка;
- б) все предыдущие отчетные периоды;
- в) текущий период и будущие периоды;
- г) только будущие периоды.

12. При обнаружении ошибки предыдущих периодов, допущенных вследствие искажения информации, следует исправить отчетность:

- а) только за тот период, когда была ошибка обнаружена;
- б) за самый ранний период, когда это возможно;
- в) только за будущие периоды.

13. Прибыль, зарегистрированная в результате разрешения условного факта, например, судебного разбирательства, - это:

- а) изменение учетной оценки;
- б) исправление ошибки;
- в) ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности.

14. Ретроспективное применение предполагает использование информации, которая была доступна:

- а) только на дату бухгалтерского баланса;
- б) на момент утверждения отчетности;
- в) в любое время

15. Начало и завершение работ по договору на строительство обычно приходится на:

- а) один отчетный период.
- б) разные отчетные периоды.

16. Главным вопросом в учете договоров на строительство является:

- а) время признания выручки и затрат по договору.
- б) выбор валюты для составления отчетности.
- в) структура бухгалтерского баланса.

17. Эффективное финансовое планирование и система отчетности для контроля за осуществлением контрактов на строительство:

- а) полезны.
- б) не нужны
- в) необходимы.

18. Выручка:

- а) включает в себя доход;

- б) это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров;
- в) включает в себя налог с продаж и налог на добавленную стоимость.

19. Справедливая стоимость:

- а) справедливая стоимость – это сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами;
- б) это стоимость, о которой договорились связанные стороны;
- в) рассчитывается на основе фактической стоимости приобретения.

20. Выручка от продаж признается, когда:

- а) продавец принял решение признать выручку;
- б) в конце каждого отчетного периода;
- в) удовлетворяются определенные условия.

21. Выручка от предоставления услуг признается путем указания на:

- а) первоначальные расчеты;
- б) платежи, полученные авансом;
- в) стадию завершенности сделки на отчетную дату.

22. Резерв – это:

- а) обязательство, имеющее неопределенный срок исполнения или величину;
- б) обязательство, возникающее в результате прошлых событий;
- в) событие, которое создает юридическое или традиционное обязательство.

23. Обязательство – это:

- а) обязательство, имеющее неопределенный срок погашения или величину;
- б) обязательство, возникающее в результате прошлых событий;
- в) событие, которое создает юридическое или традиционное обязательство.

24. Резервы отражаются в отчетности:

- а) как часть кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам;
- б) как часть начислений;
- в) обособленно.

ТЕМА 9. Состав и порядок представления финансовой отчетности по международным и российским стандартам

План семинара:

- 9.1. Формы финансовой отчетности.
- 9.2. Примечания к финансовой отчетности.
- 9.3. Пересчет показателей отчетности в условиях гиперинфляции.

Вопросы для самопроверки:

1. Цель и требования, предъявляемые к финансовой отчетности.
2. Что показывает баланс фирмы?
3. Назовите общие положения бухгалтерского баланса.
4. Дайте определение активов предприятия.
5. Дайте определение оборотных средств. Назовите три их типа.
6. Что фиксируется в балансе в качестве дивидендов к оплате?
7. Что происходит с пассивами компании, когда:
 - а) наличность используется для того, чтобы оплатить кредит?
 - б) увеличивают долгосрочный кредит, чтобы покрыть краткосрочный?
8. Из каких разделов состоит отчет о финансовых результатах?
9. Как рассчитывается чистая прибыль?
10. Почему показатель прибыли на нетто-активы использует прибыль до выплаты процентов?
11. В каком разделе рассчитывается себестоимость реализации продукции?
12. Опишите счет продаж, счет прибылей и убытков.
13. Для чего составляется отчет о нераспределенной прибыли?
14. Дайте определение нераспределенной прибыли.
15. Может ли нераспределенная прибыль за отчетный период быть отрицательной?
16. Какова связь между балансом и отчетом о финансовых результатах?
17. Что показывает отчет о движении денежных средств?
18. Цель отчета о движении денежных средств.
19. Чем отличается отчет о движении денежных средств от баланса?
20. Может ли компания иметь положительную отдачу от основной деятельности, если она имеет убытки до налогообложения?
21. Назовите два метода составления отчета о движении денежных средств.

22. Из каких отчетов используется информация для составления отчета о движении денежных средств?

23. Каково содержание примечаний к отчетам?

ЗАДАНИЕ 1

Требуется:

1. Подготовьте отчет о финансовых результатах на конец года 31 декабря 20__г. Из следующего проверочного баланса Б.Уэбса, составленного после первого года торговли.

Примечание: 31.12.20__г. запасы составляли 2,548\$.

2. Подготовьте балансовый отчет по состоянию на 31.12.20__г.

Исходные данные:

Проверочный баланс по состоянию на 31.12.20__г.:

№	Состав средств и источников	Д-т	К-т
1	Продажи	-	18462
2	Закупки	14 629	
3	Жалованье	2150	
4	Расходы на содержание транспортных средств	520	
5	Арендная плата	670	
6	Страхование	111	
7	Общешфирменные расходы	105	
8	Помещения	1500	
9	Автомобили	1200	
10	Дебиторы	1950	
11	Кредиторы		1538
12	Деньги в банке	1654	
13	Деньги в кассе	40	
14	Изъятия	895	
15	Капитал		5424
	ИТОГО	25424	25424

ЗАДАНИЕ 2

Требуется:

1. Подготовьте отчет о финансовых результатах на конец года 30 июня 20__г. из следующего проверочного баланса С.Уэрта, составленного после первого года торговли.

Примечание: 30 июня 20__года запасы составляли 4,166\$.

2. Подготовьте балансовый отчет по состоянию на 30.06.20__года.

Исходные данные:

Проверочный баланс по состоянию на 30.06.20__года:

№	Состав средств и источников	Д-т	К-т
1	Продажи		28794
2	Закупки	23 803	
3	Арендная плата	854	
4	Расходы на освещение и отопление	422	
5	Жалованье и заработная плата	3 164	
6	Страхование	105	
7	Здания	50 000	
8	Приспособления	1000	
9	Дебиторы	3 166	
10	Разные расходы	506	
11	Кредиторы		1206
12	Деньги в банке	3 847	
13	Изъятия	2 400	
14	Автофургоны	5 500	
15	Расходы по эксплуатации транспортных средств	1 133	
16	Капитал		65 900
	ИТОГО	95 900	95 900

ЗАДАНИЕ 3

Требуется:

Составьте баланс фирмы. Отрадите влияние последующих хозяйственных операций, произошедших в январе на баланс. Составьте баланс фирмы Music Mart за январь. Основное уравнение: Активы = Обязательства + Капитал, должно сохраняться.

1. Магазином приобретены и получены товары для запаса на 4.2тыс.\$, оплата в течение 30 дней.

2. Товары стоимостью 1.3тыс.\$ были реализованы на сумму 2тыс.\$ наличными.

3. Товары стоимостью 1.6тыс.\$ были реализованы на сумму 2450\$ Заказчики согласились оплатить в течение 30 дней.

4. Магазином приобретен страховой полис на случай пожара сроком на 3 года на сумму 1080\$, оплата наличными.

5. Магазином приобретены 2 участка земли одинакового размера на общую сумму 20 тыс.\$, из них 4 тыс.\$ оплачено наличными, а на 16 тыс.\$ дана закладная сроком на 10 лет.

6. Магазином продан один участок земли за 10 тыс.\$ и получено 2тыс.\$ наличными, Покупатель принял 8 тыс.\$ по закладной. Это означает, что Music Mart больше не несет ответственности за этот участок.

7. Владелец фирмы Смит получил предложение – 32 тыс.\$ за предприятие, хотя его капитал составлял лишь 26.8 тыс.\$, он отклонил предложение. Очевидно, что магазин приобрел гудвилл на сумму 5.2 тыс.\$

8. Смит снял с банковского счета магазина 1 тыс. \$ наличными наличными нужды.

9. Смит взял товары стоимостью 500\$ из запаса магазина для личных целей.

10. Магазин полностью внес 5 тыс. \$ по векселям к оплате.

11. Смит продал 1/4 принадлежащих ему акций фирмы Майклу Стоуну за 8 тыс. \$ наличными.

12. Товары стоимостью 750\$ были реализованы за 1150\$ наличными.

Исходные данные:

1 января Джон Смит открывает магазин, называемый Music Mart, вкладывая 25тыс.\$ из своих собственных средств на банковский счет, который он открывает на имя фирмы. Взамен он получает сертификаты акций на 25тыс.\$ 2 января Music Mart занимает в банке 12.5тыс.\$, ссуда удостоверяется юридическим документом – векселем. 3 января Music Mart приобретает товаров на сумму 5тыс.\$, оплачивая наличными. 4 января магазин продает товары стоимостью 500\$ на сумму 750\$ наличными.

ЗАДАНИЕ 4

Требуется: Составьте баланс компании Domestic Appliance Ltd на 31 марта 20__г.

Исходные данные:

Касса и ликвидные фонды 70000ф.ст.; 4млн. обыкновенных акций – по 25 пенсов за акцию, полностью выплачено; нераспределенная прибыль – 20000ф.ст.; машины и оборудование 850000ф.ст.; торговые кредиты – 180000ф.ст., незавершенное производство – 160000ф.ст., патент 50000ф.ст.; 200000 привилегированных акций номинальной стоимостью 50 пенсов за акцию, полностью выплачено; 10% закладные долговые обязательства на сумму 300000ф.ст., обеспеченные имуществом; акции в дочерних компаниях – 100000 ф.ст., сумма на выплату налога – 50000 ф.ст.; банковский овердрафт – 12000ф.ст.; дебиторская задолженность 230000ф.ст.; Фригольдная собственность, т.е. собственность с безусловным правом владения (наследственная аренда) – 339000ф.ст.; общие резервы – 250000 ф.ст.; дивиденды – 25000ф.ст.; сырье и полуфабрикаты 140000ф.ст.; расходы – 2000ф.ст.

ЗАДАНИЕ 5

Требуется: Вычислить валовую прибыль от торговли за каждую неделю.

Исходные данные:

Фирма Calso, производящая электронные калькуляторы и продающая их по цене 15.00\$ каждый, имеет следующие издержки производства:

Сырье 33.0\$ на 10 единиц

Комплектующие изделия 5.3\$ на единицу

Заработная плата (прямая) 2.65 \$ на единицу

Производственные накладные расходы 0.70 \$ на единицу.

Еженедельные данные компании Calso о продаже и производстве продукции следующие:

Неделя	1	2	3	4	5
Количество проданных изделий	10000	10000	11000	11000	12000
Количество произведенных изделий	12000	12000	8000	12000	15000
Покупка материалов, \$	41250	27500	41250	27500	27500
Покупка комплектующих изделий, \$	63600	63600	42400	63600	79500

ЗАДАНИЕ 6

Требуется: Составьте отчет о финансовых результатах для «внутренних» пользователей.

Исходные данные:

Компания Acme Joincers Ltd производит кухонную мебель. Она покупает несколько компонентов и производит оставшуюся часть сама из закупленного сырья. Рабочие на станках делают основную часть работы, сборщики собирают вместе произведенные детали и купленные комплектующие детали. Затем полученная продукция красится и упаковывается. Следующая информация представлена главному бухгалтеру его заместителем в начале января 20__ г. (тыс.ф.ст.):

	Запасы на 1 января	Запасы на 31 декабря
Материалы	30	36
Комплектующие детали	48	57
Готовая продукция	180	90
Зарплата, выплачиваемая персоналу фабрики		
Машинистам		30
Сборщикам		15
Малярам		12
Упаковщикам		3
Оприходованные материалы		306
Оприходованные детали		489

Оплаченные счета поставщиков	759
Оплата накладных производственных расходов	60
Продажа в кредит	1050
Продажа за наличный расчет	600
Оплата административных расходов	90
Издержки обращения	45
Погашение дебиторской задолженности	630

В течение 20__г. компания выплатила дивиденды в сумме 75000ф.ст. и использовала большую часть оставшейся прибыли, чтобы купить новую фабрику для расширения своего производства. Налоги составили 45%.

ЗАДАНИЕ 7

Требуется:

1. Определить прибыли и убытки Джорджа Буля по операциям с платиной за июнь, используя:

а) по средней себестоимости, б) FIFO?

Исходные данные:

Джорж Буль играет на бирже недвижимости. В июне 20__г. он произвел следующие покупки платины:

1 неделя	2000унций	по 290 ф. ст. =	580000 ф.ст.
2 неделя	1500унций	по 280 ф. ст. =	420000 ф.ст.
3 неделя	1000унций	по 270 ф. ст. =	270000 ф.ст.
4 неделя	2000унций	по 260 ф. ст. =	520000 ф.ст.
Итого	6500		1790000 ф.ст.

Начальный запас к июню составил 1500 унций стоимостью 450000 ф.ст. В течение месяца было продано 4500 унций платины общей стоимостью 1250000 ф.ст.

ЗАДАНИЕ 8

Требуется:

1. Являлись ли деньги, взятые для личных нужд, его прибылью от бизнеса?

2. Какие шаги следовало бы предпринять Палмеру, чтобы избежать крушения предприятия?

Исходные данные:

Джеймс Палмер решил начать свой бизнес с 6000\$, которые он получил в качестве выходного пособия. Он купил подержанную машину стоимостью 4800\$, а остальные деньги (1200\$) потратил на покупку товара. Каждое утро он ходил на рынок покупать овощи и фрукты для того, чтобы продавать их днем. Все свои операции покупки и продажи он осуществлял за наличный расчет. Каждый выходной Палмер выбрасывал все, что осталось у него непроданным. Он откладывал на понедельник 1200\$, чтобы купить новый товар в начале следующей недели, и оценивал любые превышения данной суммы на конец недели как прибыль, которую он тратил на собственные нужды и на уплату налога. После пяти лет грузовик сломался, и владелец гаража предложил взять его за 800\$, а ему предложил, старый автомобиль стоимостью 4800\$. Но Палмер не мог найти в тот момент требуемые 4000\$, таким образом, его бизнес потерпел крах.

ЗАДАНИЕ 9

Требуется: Подготовьте отчет о движении денежных, средств за год, истекший 31 декабря 20__г.

Исходные данные:

Компания Flail Ltd приступила к работе 1 января 20__г., получив долгосрочную ссуду в размере 21000 ф.ст. и выпустила акций на сумму 35000 ф.ст. Компания купила фиксированные активы за 21000 ф.ст. и в течение года, истекшего 31 декабря 20__г., произвела перечисленные ниже операции.

1. Закуплено товаров на 19500ф.ст., из которых 2550 ф.ст. остались на конец года неоплаченными;
2. Заработная плата составила 10500 ф.ст., из которых 750 ф.ст. остались, наконец, года невыплаченными;
3. На конец года были полностью выплачены проценты от ссуды в размере 2100 ф.ст., а также 5250 ф.ст. в погашение ссуды;
4. Торговый оборот составил 29400 ф.ст., включая долги дебиторов в конце года в размере 900ф.ст.;
5. Проценты по вкладам в банке составили 75 ф.ст.;
6. 31 декабря 20__г. предложено выплатить дивиденды на сумму 4000 ф.ст.

ЗАДАНИЕ 10

Требуется: Использовался метод бухгалтерского приобретения. Покажите общий баланс после приобретения:

- если любой результирующий Гудвилл показан на левой стороне балансовой ведомости;
- если Гудвилл списан за счет резервов.

Исходные данные:

Компания Goliath приобрела 3 млн. однодолларовых обыкновенных акций (100%) компании David, оцениваемых по 4.00\$ каждая на 31.03 текущего года.

	Goliath	David
	млн. долларов	
Основные средства	35	5
Рабочий капитал	25	6
Итого	60	11
Обыкновенные акции	15	3
Нераспределенная прибыль	35	5
Итого	50	8
Долгосрочный кредит	10	3
Итого	60	11

ЗАДАНИЕ 11

Требуется: Подготовить прогноз движения денежных средств за год, истекающий 31 декабря 20__г.

Исходные данные:

Директора компании Flail Ltd получили следующую информацию об ожидаемом движении денежных средств за год, истекающий 31 декабря 20__г.:

1. За деньги будут куплены фиксированные активы на сумму 3000ф.ст.
2. Деньги также будут израсходованы на:
 - закупку товаров у поставщиков – 18750ф.ст. (на конец года сумма задолженности составит 4125ф.ст.);
 - заработную плату – 11250 ф.ст. (на конец года сумма задолженности составит 600 ф.ст.);
 - процент от ссуды – 1575ф.ст.
3. Оборот составит 36 000ф.ст. (дебиторская задолженность на конец года составит 450ф.ст.).
4. Процент от банковского вклада составит 150ф.ст.

5. Будет осуществлено дальнейшее погашение ссуды в размере 5250 ф.ст.

6. Будет предложено выплатить дивиденды на сумму 5000ф.ст. и будут выплачены дивиденды за прошлый год.

7. Будет уплачен корпоративный налог в размере 2300ф.ст. в счет 20__г.

ЗАДАНИЕ 12

Требуется:

1. Подготовьте консолидированные бухгалтерские балансы на предполагаемую дату приобретения с учетом обмена 100000 обыкновенных акций Хардин:

а) на основе создания общего долевого фонда.

б) на основе приобретения

2. Если предположить, что за первый год деятельности объединенная компания достигла бы тех же результатов, что сумма результатов деятельности отдельных компаний, какие были бы показатель чистой прибыли и доходы на одну акцию объединенной компании по пул-методу и по методу приобретений? (Предположим, что период амортизации Гудвилла составляет 40 лет, средний «срок жизни» имущества и оборудования – 10 лет, что применяется прямой метод амортизации и что ставка налога составляет 30%). Результаты, за исключением дохода на одну акцию, округляйте до тысячи \$

3. Какой метод осуществления этой операции вы посоветовали бы применять кампании Хардин: пул-метод или метод приобретения?

4. Каковы были бы объединенные чистая прибыль и доход на одну акцию а) при пакете, включающем привилегированные акции, б) при пакете, включающем облигации? Является ли какое-либо из этих предложений более предпочтительным по сравнению с предложением составления пакета исключительно из обыкновенных акций?

Исходные данные:

Между Претт Инжинеринг Компани и Хардин Тул Компани было достигнуто принципиальное согласие о приобретении последней всего акционерного капитала Претт Инжинеринг в обмен на ценные бумаги Хардин Тул. Хардин должна была выпустить 100000 разрешенных к выпуску, но еще не выпущенных акций в обмен на 40000 обыкновенных акций Претт. По мнению обслуживающего Хардин инвестиционного банка. 100000 обыкновенных акций могли бы быть успешно размещены по цене 8\$

за акцию. В зависимости, от деталей договора о приобретении одной компанией другой оно могло рассматриваться либо как собственное приобретение, либо как создание общего долевого фонда (пула).

Сокращенные бухгалтерские балансы обеих компаний на дату приобретения и сокращенные отчеты о финансовых результатах, предварительно оценивающие деятельность этих организаций как отдельных, представлены в таблице.

	Хардин	Претт
Активы	тыс. \$	тыс. \$
Текущие активы	432	246
имущество и оборудование	690	312
Всего активов	1122	558
Обязательства и акционерный капитал		
Текущие обязательства	263	107
Долгосрочные обязательства	195	10
Обыкновенные акции (номинал 1\$)	100	40
Дополнительный оплаченный капитал	218	94
Нераспределенная прибыль	346	307
Всего обязательств и акционерного капитала	1122	558
Сокращенный отчет о прибылях и убытках за первый год после объединения (тыс. \$)		
Реализация	2100	1500
Расходы	1620	1120
Прибыль	480	380
Расходы на налоги на прибыль	168	133
Чистая прибыль	312	247

Отчеты о финансовых результатах отражает оценку лучших из возможных результатов деятельности обеих компаний в том случае, если бы они не объединялись, а продолжали действовать как отдельные компании. Между фирмами не существовало взаимной дебиторской или кредиторской задолженности и не предусматривалась ни взаимные продажи, ни другие взаимные операции.

Чистые активы (активы минус обязательства) компании Претт были оценены в 600000\$. Разница между этой суммой к балансовой стоимостью в 441000 \$ полностью относилась к оценке имущества и оборудования компании Претт.

Хотя чаще всего при обсуждении вопроса о слиянии речь шла, об обыкновенных акциях, один из акционеров компании Претт задал вопрос о возможности составления пакета, состоящего из 50000 обыкновенных: акций Хардин и 400000 либо кумулятивных привилегированных акций с 10-

процентным дивидендом, либо 10-процентных облигаций. Если бы была реализована любая из этих возможностей, операция учитывалась бы как приобретение.

ЗАДАНИЕ 13

Требуется: Покажите начальный баланс Джоунза.

Исходные данные:

К. Аллен Баланс по состоянию на 31 декабря 20__ г.

Актив	\$	Пассив	\$
Сооружения	21000	Капитал	31 800
Запас	9600	Кредиторы	6800
Дебиторы	6300		
Деньги в банке	1700		
Итого	38600	Итого	38600

1. Предприятие Аллена полностью приобретается С.Вальтерсом. Предполагается, что ценность активов соответствует стоимости, представленной в балансе. Цена, оплаченная Вальтерсом, равняется \$40000. Покажите начальный баланс Вальтерса.

2. Допустим, вместо этого Р.Джоунз приобрел предприятие Аллена. Он не приобретает остаток банковского счета и оценивает сооружения в \$28000, а запас в \$9200. Цена, выплаченная им, равняется \$46000.

ЗАДАНИЕ 14

Требуется: Выведите баланс У. Дикинса на 1 июня 20__ г.

Исходные данные:

1. Баланс Т. Робертса на 31 мая 20__ г. был следующим:

Актив	\$	Пассив	\$
Сооружения	80000	Капитал	90000
Запас	5000	Кредиторы	1450
Дебиторы	4000		
Касса и деньги в банке	2450		
Итого	91450	Итого	91450

1 июня 20__ г. У.Дикинс, имеющий на счете своего предприятия \$120000, купил это предприятие, как полностью функционирующее. За \$110000, приобретя все обязательства и активы, кроме кассы и денег в банке, в соответствии с оценкой Т. Робертса.

2. Смит и Уильямс состояли в товариществе, разделяя прибыли и убытки поровну. Их баланс на 31 мая 20__ г. был следующим:

Актив	\$	Пассив	\$
Сооружения	80000	Капитал Смит	50000
Запас	14000	Капитал Уильям	50000
Дебиторы	4000		
Деньги в банке	2000		
Итого	100000	Итого	100000

С 1 июня 20__г. в качестве партнера был принят Верной, внесший 50000 наличными. \$40000 из этих наличных были тут же использованы на закупку дополнительных принадлежностей и оборудования. Однако перед принятием Вернона исходные партнеры договорились о том, что предприятие, как единое действующее целое, стоило \$140000. Партнеры также согласились с тем, что с того момента счета должны представлять полную стоимость предприятия, как единого действующего целого.

Выведите начальный баланс нового товарищества.

3. Выделите один метод расчета Гудвилл предприятия, когда его владельцы решают убрать ее из счетов.

ЗАДАНИЕ 15

Требуется: Объясните, справедливы ли претензии Ярроу.

Исходные данные:

Т.Смит, Р. Уилкинс и Р. Ярроу - три мелких подрядчика, занимающиеся грузоперевозками. Их активы и пассивы по состоянию на 31 мая 20__года были следующими:

	Смит	Уилкинс	Ярроу
	\$	\$	\$
АКТИВ			
Сооружения	13000	15000	8000
Транспортные средства	10000	18000	6000
Оборудование	4000	8000	3000
Дебиторы	1300	1800	600
Сальдо банковского счета	1400	2700	800
Итого	29700	45500	18400
ПАССИВ			
Кредиторы	400	1250	180
Капитал	29300	44250	18220
Итого	29700	45500	18400

Эти трое решили слиться в одно товарищество, которое объединило все активы и пассивы.

Независимый оценщик согласился с балансовыми значениями стоимости основных активов, но посчитал, что резерв на покрытие сомнительных долгов в каждом отдельном случае должен создаваться следующим образом:

Смит	1% от дебиторов
Уилкинс	2% от дебиторов
Ярроу	\$200

Он оценил их предприятия, как действующие фирмы, следующим образом:

Смит	\$35 000
Уилкинс	\$50 000
Ярроу	\$25 000

1. Новое товарищество образовалось 1 июня 20__г. Выведите начальный баланс на эту дату.

2. 1 июня 20__г. было решение продать помещения, принадлежащие Ярроу, и работать с двух других баз. Ярроу настаивал на том, что, так как его собственность принадлежала ему, он и должен получить выручку от продажи на личные цели.

Тест к теме 9

1. По МСФО 1 обязательными формами отчетности являются:

- а) бухгалтерский баланс,
- б) бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах,
- в) бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств,
- г) бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснительная записка.

2. Согласно МСФО 1 отчетный период, как правило, составляет:

- а) год,
- б) полугодие,
- в) квартал.

3. По МСФО 1 форма баланса:

- а) жестко регламентирована,
- б) определен перечень элементов, которые должны быть отражены как минимум,
- в) не регламентирована.

4. В бухгалтерском балансе согласно МСФО 1 не отражаются:

- а) отложенные налоговые обязательства,
- б) доля меньшинства,
- в) административные расходы,
- г) финансовые активы.

5. Доля меньшинства по МСФО 1 – это:

- а) часть капитала, принадлежащая материнской компании,
- б) доля в капитале и чистых результатах, которая принадлежит дочерним компаниям и которой материнская компания не владеет напрямую,
- в) часть капитала, не принадлежащая материнской компании.

6. В отчете о финансовых результатах по МСФО 1 характеризуются:

- а) финансовое положение предприятия,
- б) финансовые результаты деятельности предприятия,
- в) доходы и расходы.

7. Метод отражения расходов по характеру затрат используется при составлении:

- а) отчета о финансовых результатах,
- б) отчета о движении денежных средств,
- в) баланса.

8. В отчет об изменениях капитала по МСФО 1 не включается информация о:

- а) резервном капитале,
- б) результатах переоценки внеоборотных активов,
- в) резервах предстоящих расходов и платежей.

9. Денежные эквиваленты – это:

- а) деньги в кассе,
- б) краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения,
- в) средства на расчетном счете,
- г) краткосрочные займы.

10. Согласно МСФО 7 отчет о движении денежных средств может составляться:

- а) методом функции затрат,
- б) только прямым методом,
- в) прямым или косвенным методом.

11. Приобретение долгосрочных облигаций по МСФО 7 относится к:

- а) операционной деятельности,
- б) финансовой деятельности,
- в) инвестиционной деятельности.

12. МСФО 29:

- а) определяет условия переоценки внеоборотных активов,

- б) требует корректировки на изменение индекса цен всех активов предприятия,
- в) определяет порядок пересчета показателей отчетности в условиях перинфляции.

13. Денежные активы согласно МСФО 29:

- а) не пересчитываются на отчетную дату,
- б) пересчитываются средства только на валютных счетах,
- в) пересчитываются с учетом изменения индекса цен.

КОНТРОЛЬНЫЕ ТЕСТЫ

I. ИСТОРИЯ, ПОТРЕБНОСТЬ В МСФО И ПОРЯДОК ИХ СОЗДАНИЯ

1.1.1. Наиболее распространенная трехмодельная классификация учетных систем включает:

A. Европейскую модель;	E. Континентальную модель;
B. Среднеазиатскую модель;	F. Южноамериканскую модель;
C. Канадскую модель;	G. GAAP.
D. Британо-американскую модель;	

1.1.2. Британо-американская модель характеризуется:

- A. ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции;
- B. консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
- C. ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами.

1.1.3. На Западе деление учета на две составные части: финансовый учет и управленческий учет является:

- A. абсолютным;
- B. четкой границы между этими частями нет;
- C. такого деления не существует.

1.1.4. Континентальная модель характеризуется:

- A. ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции;
- B. консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
- C. ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами.

1.1.5. Стандартами учета, основной составляющей системы GAAP являются:

- A. мнения;
- B. заявления о позиции;
- C. положения о стандартах финансового учета;
- D. интерпретации (толкования);
- E. технические бюллетени;
- F. положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

1.1.6. Британо-американской модели учета придерживаются:

- | | |
|--------------------|----------------|
| A. Польша; | G. Нидерланды; |
| B. Казахстан; | H. Канада; |
| C. США; | I. Австралия; |
| D. Великобритания; | J. Германия; |
| E. Боливия; | K. Италия; |
| F. Швейцария; | L. Аргентина. |

1.1.7. Южноамериканская модель характеризуется:

- A. ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции;
- B. консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
- C. ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами.

1.1.8. Ответы на запросы различных организаций о применении существующих стандартов GAAP, как руководства к их использованию содержат:

- A. мнения;
- B. заявления о позиции;
- C. положения о стандартах финансового учета;
- D. интерпретации (толкования);
- E. технические бюллетени;
- F. положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

1.1.9. Континентальной модели учета придерживаются:

- | | |
|--------------------|----------------|
| A. Польша; | G. Нидерланды; |
| B. Казахстан; | H. Австралия; |
| C. Франция; | I. Германия; |
| D. Великобритания; | J. Италия; |
| E. Боливия; | K. Аргентина; |
| F. Швейцария; | L. Австрия. |

1.1.10. Южноамериканской модели учета придерживаются:

A. Бразилия;	H. Канада;
B. Казахстан;	I. Австралия;
C. Франция;	J. Германия;
D. Великобритания;	K. Италия;
E. Боливия;	L. Аргентина;
F. Швейцария;	M. Венгрия.
G. Нидерланды;	

1.1.11. Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров – это:

- А. высшее учебное заведение, занимающееся подготовкой дипломированных общественных бухгалтеров;
- В. национальная, профессиональная организация практикующих дипломированных общественных бухгалтеров;
- С. государственная организация США, аттестующая дипломированных общественных бухгалтеров.

1.1.12. Модификации или дополнения существующих стандартов ГААР представляют собой:

- А. мнения;
- В. заявления о позиции;
- С. положения о стандартах финансового учета;
- Д. интерпретации (толкования);
- Е. технические бюллетени;
- Ф. положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

1.1.13. Разработкой американских стандартов учета-GAAP – занимаются:

- А. профессиональные организации бухгалтеров;
- В. Министерство финансов США;
- С. Департамент бухгалтерского учета и отчетности США.

1.1.14. Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров занимается:

- А. учетными проблемами;
- В. проблемами аудита;
- С. проблемами инвестиций.

1.1.15. Комитет по стандартам финансового учета разрабатывает и выпускает следующие документы, стандартизирующие практику учета США:

- А. Положения о концепциях финансового учета;
- В. Заявления о позиции;
- С. Положения о стандартах финансового учета;
- Д. Интерпретации (толкования);
- Е. Технические бюллетени;
- Ф. Положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой.

1.1.16. Принципы, лежащие в основе финансового учета США изложены в разработанных Комитетом по стандартам финансового учета:

- А. пяти действующих положениях о концепциях финансового учета;
- В. двадцати положениях рабочей группы по возникающим проблемам;
- С. пятидесяти одной интерпретации (толковании).

1.1.17. Комитет по стандартам учета для государственных органов США разрабатывает:

- А. стандарты учета и отчетности для коммерческих структур;
- В. стандарты учета и отчетности для бирж;
- С. стандарты учета и отчетности для государственных органов власти.

1.1.18. Право определять требования, предъявляемые к внешней финансовой отчетности, используемые учетные стандарты и практику компаний США, выпускающих акции в открытую продажу и зарегистрированных на биржах дано:

- А. комитету по стандартам учета для государственных органов;
- В. комиссии по ценным бумагам и биржам;
- С. американской бухгалтерской ассоциации.

1.1.19. Развитие теории бухгалтерского учета, инициирование и финансирование научных исследований в области бухгалтерского учета, улучшение преподавания учета в США является целью:

- А. Американского института дипломированных общественных бухгалтеров;
- В. Комитета по стандартам учета для государственных органов;
- С. Комитета по стандартам финансового учета;
- Д. Американской бухгалтерской ассоциации.

1.1.20. Американская бухгалтерская ассоциация производит:

- А. подготовку технических бюллетеней;
- В. подготовку документов о проблемах;
- С. разработку интерпретаций и мнений;
- Д. теоретические разработки в области учета.

1.1.21. Одной из составляющих категорий GAAP являются принципы измерения:

- А. определяющие момент отражения события в бухгалтерском учете и величину, записываемую в бухгалтерских регистрах;
- В. описывающие качественные характеристики информации, которая должна содержаться в финансовой отчетности.

1.1.22. Комитет по международным стандартам учета создан в 1973 г.:

- А. соглашением между правительствами из 11 стран;
- В. решением международного конгресса бухгалтеров в 1973 году;
- С. соглашением между профессиональными организациями бухгалтеров из 9 стран;
- Д. решением Организации Объединенных Наций.

1.1.23. Одной из составляющих категорий GAAP являются принципы раскрытия:

- А. определяющие момент отражения события в бухгалтерском учете и величину, записываемую в бухгалтерских регистрах;
- В. описывающие качественные характеристики информации, которая должна содержаться в финансовой отчетности.

1.1.24. GAAP - расшифровывается как:

- А. международный учет;
- В. общепринятые принципы учета;
- С. бухгалтерский учет США.

II. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ МСФО

2.1.1. Подготовка «удобного перевода» отчетности означает:

А. Пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;

В. Что отчетность не только переводится на язык пользователя, но и пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же;

С. Что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

Д. Что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета;

Е. Делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя.

2.1.2. К элементам финансовой отчетности на Западе относятся:

А. Принцип начисления, продолжающаяся деятельность, двойная запись;

В. Принцип единицы учета, периодичность, денежный измеритель, конфиденциальность;

С. Понятность, уместность, достоверность и надежность;

Д. Принципы начислений и двойной записи;

Е. Договоренность и надежность;

Г. Активы и обязательства;

Г. Капитал, доходы и расходы.

2.1.3. Подготовка «дублирующего финансового отчета» означает:

А. пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;

В. что отчетность не только переводится на язык пользователя, но и пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же;

С. что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

Д. что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета;

Г. что делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя.

2.1.4. Требования к качеству информации характеризуются:

А. принципом начисления, продолжающейся деятельностью, двойной записью;

- В. принципом единицы учета, периодичностью, денежным измерителем, конфиденциальностью;
- С. понятностью, уместностью, достоверностью и надежностью;
- Д. принципами начислений и двойной записью;
- Е. договоренностью и надежностью;
- Ф. отражением активов, обязательств, капитала, доходов и расходов;
- Г. периодичностью, конфиденциальностью, должна иметь денежный измеритель.

2.1.5. Международные стандарты финансовой отчетности предназначены для:

- А. обеспечения сопоставимости финансовой отчетности предприятий во всем мире;
- В. доступности восприятия финансовой отчетности предприятий внешними пользователями из различных стран;
- С. формирования показателей финансовой отчетности, любого предприятия предназначенной для налоговой инспекции, в любой стране.

2.1.6. В соответствии с действующим Российским законодательством бухгалтерский учет ведется:

- А. для иностранного пользователя;
- В. для ведения переговоров с западным инвестором;
- С. если предприятие функционирует только на внутреннем рынке.

2.1.7. Подготовка «удобного отчета» означает:

- А. пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;
- В. что отчетность переводится на язык пользователя, пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же;
- С. что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;
- Д. что вместе с переводом осуществляется пересчет валюты и частичный пересчет отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;
- Е. что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета;
- Ф. что делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя.

2.1.8. Чтобы информация была достоверной, она должна удовлетворять следующим характеристикам:

- А. уместность, периодичность, конфиденциальность;
- В. правдивость, нейтральность, осмотрительность, полнота;

С. преобладание экономического содержания над юридической формой.

2.1.9. Вопросы учета новых и необычных бухгалтерских операций рассматривают:

- А. мнения;
- В. заявления о позиции;
- С. положения о стандартах финансового учета;
- Д. интерпретации (толкования);
- Е. технические бюллетени;
- Ф. положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

2.1.10. Подготовка «частично пересчитанного отчета» означает:

- А. пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;
- В. что отчетность не только переводится на язык пользователя, но и пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же;
- С. что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;
- Д. что вместе с переводом осуществляется пересчет валюты и частичный пересчет отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя;
- Е. что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета;
- Ф. что делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя.

2.1.11. Понятность информации означает, что она:

- А. понятна для подготовленного пользователя;
- В. исключает сложную финансовую информацию из отчетности;
- С. понятна неподготовленному пользователю.

2.1.12. Если составляется две отчетности; одна для российской налоговой инспекции в соответствии с действующим российским законодательством, вторая - для западного инвестора в соответствии с его принципами учета, то подготовка отчетности произведена в виде:

- А. «удобного отчета»;
- В. «частично пересчитанного отчета»;
- С. «дублирующего финансового отчета»;
- Д. «удобного перевода».

2.1.13. К принципам учета информации относятся:

А. принцип начисления, продолжающаяся деятельность, двойная запись;

В. принцип единицы учета, периодичность, денежный измеритель, конфиденциальность;

С. понятность, уместность, достоверность и надежность;

Д. принципы начислений и двойной записи;

Е. договоренность и надежность;

Г. активы и обязательства;

Г. капитал, доходы и расходы.

2.1.14. Составными частями принципа начисления являются:

А. принцип начислений;

Д. принцип нейтральности;

В. принцип регистрации дохода;

Е. принцип правдивости.

С. принцип соответствия;

2.1.15. К необходимости сблизить существующие методики учета разных стран, привело:

А. Возможность самофинансирования стран;

В. Создание международных рынков капитала;

С. Ведение международного бизнеса.

2.1.16. Если составляется две отчетности; одна – для российской налоговой инспекции в соответствии с действующим российским законодательством, вторая – для западного инвестора в соответствии с его принципами учета, то подготовка отчетности произведена в виде:

А. «удобного отчета»;

В. «частично пересчитанного отчета»;

С. «дублирующего финансового отчета»;

Д. «удобного перевода».

2.1.17. Основные принципы формирования финансовой отчетности:

А. учет методом калькулирования;

В. учет по методу начисления;

С. непрерывность деятельности;

Д. непрерывность анализа;

Е. непрерывность инвестирования.

2.1.18. Отражение хозяйственных операций по факту их совершения является:

А. методом документирования;

В. методом начисления;

С. методом сопоставления.

2.1.19. Непрерывность деятельности означает, что:

- А. компания имеет прошлое;
- В. компания намерена действовать в будущем;
- С. компания действует в настоящем.

2.1.20. Принципами учета информации являются:

- А. принцип надежности;
- В. принцип двойной записи;
- С. принцип единицы учета;
- Д. принцип конфиденциальности;
- Е. принцип периодичности;
- Ф. принцип понятности.

2.1.21. Элементами финансовой отчетности являются:

- А. Фонды;
- В. Активы;
- С. Обязательства;
- Д. Капитал;
- Е. Доходы;
- Ф. Расходы.

2.1.22. Значимость информации определяется ее:

- А. доступностью;
- В. своевременностью;
- С. существенностью;
- Д. сравнимостью.

2.1.23. Информация в финансовой отчетности должна:

- А. оказывать влияние на принятие пользователем целенаправленного решения;
- В. быть нейтральной;
- С. содержать перечень всех хозяйственных операций, произошедших в отчетный период на предприятии.

2.1.24. Капитал – это:

- А. денежные средства предприятия, находящиеся в банке на его расчетном счете;
- В. разница между активами и обязательствами предприятия;
- С. кредиторская задолженность предприятия.

ТЕМЫ РЕФЕРАТОВ

Тема 1. Стандартизация как историческая тенденция эволюции бухгалтерского учета.

Тема 2. Международная стандартизация бухгалтерского учета как инструмент преодоления различий национальных систем бухгалтерского учета.

Тема 3. Формирование международных бухгалтерских стандартов и реформирование бухгалтерского учета в России в соответствии с ними.

Тема 4. Состав МСФО и стандартов бухгалтерского учета в России. Цели финансовой отчетности.

Тема 5. Принципы формирования финансовой отчетности по МСФО и России.

Тема 6. Элементы, характеризующие финансовое положение предприятия, по международным и российским стандартам.

Тема 7. Элементы, характеризующие финансовые результаты предприятия, в международных и российских стандартах.

Тема 8. Учет основных средств (МСФО 16).

Тема 9. Учет нематериальных активов (МСФО 38).

Тема 10. Учет запасов (МСФО 2).

Тема 11. Учет обязательств по оплате труда и пенсионному обеспечению (МСФО 16, 26).

Тема 12. Учет обязательств по налогу на прибыль.

Тема 13. Учет отдельных хозяйственных операций по международным и российским стандартам.

Тема 14. Представление информации о финансовой отчетности по международным и российским стандартам.

Тема 16. Учет обязательств по оплате труда и пенсионному обеспечению (МСФО 16, 26).

Тема 17. Учет затрат по займам и операций в иностранной валюте.

Тема 18. Учет обязательств по налогу на прибыль.

Тема 19. Формы финансовой отчетности по международным и российским стандартам. Бухгалтерский баланс.

Тема 20. Отчет о финансовых результатах и отчет об изменениях капитала по МСФО и российским стандартам.

Тема 21. Отчет о движении денежных средств по МСФО и российским стандартам. Примечание к финансовой отчетности.

Тема 22. Представление информации в финансовой отчетности по международным и российским стандартам.

Тема 1. Стандартизация как историческая тенденция эволюции бухгалтерского учета

ПЛАН:

Введение

1. Исторические этапы стандартизации бухгалтерского учета
2. Развитие теоретических концепций
3. Развитие законодательства в области бухгалтерского учета
4. Глобализация экономик как причина международной стандартизации бухгалтерского учета

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 2. Международная стандартизация бухгалтерского учета как инструмент преодоления различий национальных систем бухгалтерского учета

ПЛАН:

Введение

1. Характеристика различий национальных систем бухгалтерского учета
2. Объективные причины различий национальных систем бухгалтерского учета
3. Классификация национальных систем бухгалтерского учета

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 3. Формирование международных бухгалтерских стандартов и реформирование бухгалтерского учета в России в соответствии с ними

ПЛАН:

Введение

1. Стандартизация бухгалтерского учета на региональном уровне
2. Стандартизация на международном уровне
3. Соотношение международных и национальных стандартов бухгалтерского учета
4. Реформирование бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 4. Состав МСФО и стандартов бухгалтерского учета в России. Цели финансовой отчетности

ПЛАН:

Введение

1. Состав международных стандартов финансовой отчетности
2. Интерпретации МСФО
3. Состав российских национальных стандартов бухгалтерского учета
4. Цель финансовой отчетности по МСФО и российским нормативным документам

Заклучение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 5. Принципы формирования финансовой отчетности по МСФО и российским стандартам

ПЛАН:

Введение

1. Принципы формирования финансовой отчетности по МСФО и России
2. Принципы формирования финансовой отчетности в России
3. Качественные характеристики – требования к отчетности в российских нормативах
4. Сопоставление принципов составления бухгалтерской отчетности в нормативах РФ и по МСФО

Заклучение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 6. Элементы, характеризующие финансовое положение предприятия, по международным и российским стандартам

ПЛАН:

Введение

1. Определение активов, обязательств и капитала в МСФО

2. Определение активов, обязательств и капитала в российском законодательстве

3. Критерии признания элементов отчетности

4. Оценка активов, обязательств, капитала

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 7. Элементы, характеризующие финансовые результаты предприятия, в международных и российских стандартах

ПЛАН:

Введение

1. Определение и классификация доходов в МСФО и в российских нормативных документах

2. Критерии признания дохода и оценка выручки по МСФО и в российских нормативных документах

3. Определение и классификация расходов в МСФО и в России

4. Критерии признания расхода в отчетности

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 8. Учет основных средств (IAS 16)

ПЛАН:

Введение

1. Определение, критерии признания, классификация основных средств

2. Первоначальная оценка основных средств

3. Последующая оценка основных средств

4. Срок полезного использования объектов основных средств

5. Амортизация основных средств

6. Информация бухгалтерской отчетности

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 9. Учет нематериальных активов (IAS 38)

ПЛАН:

Введение

1. Определение и критерии признания нематериальных активов
2. Оценка нематериальных активов
3. Срок полезного использования и амортизация нематериальных

активов

4. Информация бухгалтерской отчетности

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 10. Учет запасов (IAS 2)

ПЛАН:

Введение

1. Определение и классификация запасов
2. Оценка запасов
3. Определение фактической себестоимости запасов
4. Расчет себестоимости и раскрытие информации о запасах в

отчетности

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 11. Учет обязательств по оплате труда и пенсионному обеспечению (IAS 16, 26)

ПЛАН:

Введение

1. Классификация вознаграждений работникам
2. Учет вознаграждений работникам по их видам
 - 2.1. Краткосрочные вознаграждения работникам
 - 2.2. Краткосрочные оплачиваемые отпуска
 - 2.3. Компенсационные выплаты долевыми инструментами
3. Сравнительная характеристика учета вознаграждений работникам по

международным и российским стандартам

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 12. Учет отдельных хозяйственных операций по международным и российским стандартам

ПЛАН:

Введение

1. Учет аренды и договоров подряда

1.1. Учет аренды

1.2. Учет договоров подряда

2. Учет затрат по займам и операций в иностранной валюте

2.1. Учет затрат по займам

2.2. Учет операций в иностранной валюте

3. Учет финансовых инструментов

3.1. Определение и классификация основных понятий

4. Учет инвестиций в дочерние и ассоциированные компании

4.1. Сводная финансовая отчетность. Отчетность о совместной деятельности.

4.2. Учет инвестиций в ассоциированные компании в соответствии с МСФО 28

4.3. Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности по МСФО 31

4.4. Учет инвестиций в дочерние и зависимые общества и совместную деятельность по российским нормативным документам

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

Тема 13. представление информации финансовой отчетности по международным и российским стандартам

ПЛАН:

Введение

1. Формы финансовой отчетности по международным и российским стандартам

1.1. Комплект финансовой отчетности по МСФО и российским нормативным документам

1.2. Бухгалтерский баланс по МСФО 1 и в российских нормативных документах

2. Отчет о финансовых результатах и отчет об изменениях капитала по МСФО и российским стандартам

2.1. Требования к отчету о финансовых результатах по международным и российским нормативным документам

2.2. Отчет об изменениях капитала по МСФО и российским нормативным документам

3. Отчет о движении денежных средств по МСФО и российским стандартам. Примечания к финансовой отчетности

3.1. Отчет о движении денежных средств по регламентациям МСФО и российским нормативным документов

4. Пояснительные примечания к финансовой отчетности

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

ОСНОВНАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Альбориева С.Н., Магомедов А.И. Практикум по Международным стандартам финансовой отчетности. – Махачкала. – 2016.
2. Альбориева С.Н. Учебно-методическое пособие по Международным стандартам финансовой отчетности (по самостоятельной работе студентов). – Махачкала. – 2014.
3. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА-М. – 2012. – 512 с.
4. Карагод В.С., Трофимова Л.Б. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум [электронный ресурс]. – 4 изд., пер. и доп. – М.: Юрайт, 2012.
5. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум [электронный ресурс]. – 4 изд., пер. и доп. – М.: Юрайт, 2015.

ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: [электронный ресурс]. – 2 изд., пер. и доп. – М.: Юрайт, 2014.
2. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / М.А. Вахрушина, О.В. Рожнова, В.Г. Гетьман. – М.: Инфра-М. – 2012.
4. Пантелеев А.С., Звездин А.Л. МСФО: Что нужно знать бухгалтеру. Практическое руководство. «ОМЕГА-Л». – М. – 2008.
5. Карагод В.С. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. – М.: Юрайт-Издат. – 2013.
6. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. – М.: Изд-во «Бизнес-пресса». – 2007.
7. Маренков Н.Л. и др. «Международные стандарты бухгалтерского учета, аудит и учетная политика российских фирм». – Москва. Ростов-на-Дону «Феникс». – 2009. – 288 с.
8. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. – М.: Изд. «Бухгалтерский учет». – 2010. – 304 с.
4. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Уч. пособие. Изд. «Экзамен». Москва. – 2009 – 255с.
9. Карагод В.С., Трофимова Л.Б. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум [электронный ресурс]. – 4 изд., пер. и доп. – М.: Юрайт, 2014.

10. Хахонова Н.Н. Реформирование бухгалтерского учета. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет». – 2013.

11. Шишкова Т.В., Козельцева Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Эксмо, 2009. – 320 с.

Кроме указанных литературных источников обязательным является изучение периодических экономических изданий, в которых наряду с научными статьями, публикуется нормативные и инструктивные материалы Правительства Российской Федерации, Министерства Финансов и Государственной налоговой инспекции. К их числу относятся: журналы: Главбух, «Бухгалтерский учёт», «Международный бухгалтерский учет», газеты «Финансовая газета», «Экономическая жизнь» и другие периодические издания.

Рекомендуемая литература. Нормативно-правовые акты:

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Трудовой кодекс РФ.
4. ПБУ 1 «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08).
5. ПБУ 2 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/08).
6. ПБУ 3 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).
7. ПБУ 4 «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).
8. ПБУ 5 «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01).
9. ПБУ 6 «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).
10. ПБУ 7 «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98).
11. ПБУ 8 «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01).
12. ПБУ 9 «Доходы организации» (ПБУ 9/99).
13. ПБУ 10 «Расходы организации» (ПБУ 10/99).
14. ПБУ 11 «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2008).
15. ПБУ 12 «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000).
16. ПБУ 13 «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000).
17. ПБУ 14 «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).
18. ПБУ 15 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/08).
19. ПБУ 16 «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02).
20. ПБУ 17 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02).

21. ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).
22. ПБУ 19 «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).
23. ПБУ 20 «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03).
24. ПБУ 21 «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/08)
25. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/10 (ред. от 08.11.10).
26. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/10 (ред. от 08.11.10).
27. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/11(ред. от 02.02.11).
28. ПБУ 24 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/11).

Перечень ресурсов информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»

1. www.glavbukh.ru – Издательство «Главбух»
2. www.garant.ru – Справочно-правовая база «Гарант»
3. www.ipbr.ru – Институт профессиональных бухгалтеров России
4. www.bukhuchot.ru - Издательство «Бухгалтерский учет»
5. www.1c.ru
6. www.ifrs.ru
7. www.minfin.ru (сайт Министерства финансов РФ)
8. www.iasb.co.uk (сайт о Международных стоимостных стандартах)
9. www.ifac.com (Международные финансовые организации)
10. <http://www.aup.ru/library/> - библиотека экономической и деловой литературы
11. <http://www.mirkin.ru> – финансовая электронная библиотека.
12. <http://www.bibioclub.ru> – Электронная библиотечная система «Университетская библиотека-online»: специализирующиеся на учебных материалах для Вузов по научно-гуманитарной тематике и содержит материалы по точным и естественным наукам.
13. <http://www.iqlib.ru> – Интернет-библиотека образовательных изданий, в которой собраны электронные учебники, справочные и учебные пособия. Удобный поиск по ключевым словам, отдельным темам и отраслям знаний.
14. <http://www.consultant.ru/> справочно-правовая система Консультант Плюс.

ГЛОССАРИЙ ФИНАНСОВЫХ ТЕРМИНОВ И ОПРЕДЕЛЕНИЙ

А

Abatement – снижение, освобождение от налогов (полное или частичное) по решению правительства.

Absorbent overhead – накладные косвенные расходы принимаемые к учету на производственном предприятии.

Absorption costing – один из методов калькулирования себестоимости продукции работ, услуг (учет всех затрат: прямых и косвенных).

Accelerated method – ускоренный метод начисления износа долгосрочных активов.

Acceptance – акцепт, письменное согласие заплатить определенную сумму денег по данной операции.

Accommodation endorsement – гарантированный платеж по векселю.

Account – один из регистров финансового учета – счет.

Account balance – подведение итогов по счету за определенный период времени (день, месяц, год).

Account form – форма представления счета (например, актив слева, обязательства и собственный капитал – справа).

Accounting – система, осуществляющая измерение, обработку, обобщение и передачу финансовой информации о хозяйствующем субъекте и позволяющая принимать экономические решения.

Accounting change – существенные изменение в учетной политике хозяйствующего субъекта.

Accounting cycle – учетный цикл ведения финансовой деятельности хозяйствующим субъектом (оформление и регистрация первичных документов, ведение учета, баланс, финансовый анализ).

Accounting error – ошибка финансиста, возникающая от ошибки записи финансово) операции в регистрах учета.

Accounting policies – учетная политика хозяйствующего субъекта, правила подготовки и представления финансовой отчетности.

Accounting principles – официально одобренные организациями, их разрабатывающими, принципы и методы, процедуры, используемые для учета и отчетности хозяйствующего субъекта.

Accounting procedures – процедуры, используемые для учета и отчетности хозяйствующего субъекта.

Accounting profit – учетная прибыль или убыток за отчетный период до вычета налогов, рассчитанная по правилам финансового учета.

Accounting rate of return method – один из учетных методов предварительной оценки отдачи капитальных вложений хозяйствующего субъекта.

Accounting record – учетная запись, регистрация хозяйственной операции в финансовых регистрах хозяйствующего субъекта.

Accounting standards – стандартные требования к процедурам и метод представления финансовых отчетов.

Accrual accounting – учет по методу начислений отражения финансовых последствий всех операций и событий в те периоды, когда они имели место. **Accrued assets**;

Accrued revenue – начисленные активы (возникшие доходы заработанные в данном периоде, по которым еще не наступил срок оплаты).

Accrued expenses; Accrued liabilities – начисленные расходы или обязательства, возникшие, когда расходы имели место быть в отчетном периоде, но еще не были зарегистрированы а учете (например, начисленная, но не оплаченная задолженность по налогам).

Accumulated depreciation – накопленный износ по долгосрочным активам (основным средствам, НМА).

Acid-test ratio – коэффициент краткосрочной ликвидности.

Acquisition cost – первоначальная стоимость приобретенного актива.

Activity accounting; Responsibility accounting, Profitability accounting, Responsibility accounting – система финансового учета по направлениям ответственности.

Actual cost – фактические затраты имевшие место быть.

Actuarial present value of promised retirement benefit – Актуарная дисконтированная стоимость причитающихся пенсий.

Amortised cost, Depreciable amount – амортизируемая стоимость.

В

Bad debts – сомнительные долги.

Balance sheet – баланс на определенный момент времени.

Bank reconciliation – согласование, выверка банковских операций.

Bank statement – официальный отчет (выписка) банка,

Beginning inventory – начальные запасы товарно-материальных ценностей.

Base year – базовый год; первый год.

Bill – выставленный счет (счет-фактура).

Bill of exchange – оборотный передаваемый (переводной) инструмент, выписанный одним участником другому.

Bill of lading – (выписанная) накладная.

Bill (note) payable – выставленные векселя к оплате.

Bill (note) receivable – векселя к получению.

Board of directors – выбираемый акционерами Совет директоров.

Bond – бонд, долговая ценная бумага.

Bond issue – выпуск долговой ценной бумаги.

Book value – балансовая (учетная, остаточная) стоимость.

Book-keeping – счетоводство; непосредственный процесс ведения учетных записей, регистрации, обработки и хранения финансовой информации.

Break-even point – критическая точка; точка безубыточности (порог рентабельности, уровень деловой активности), при котором суммарные доходы равны суммарным затратам.

Budget – бюджет (смета); финансовый план хозяйствующего субъекта.

С

Callable preferred stock – отзывные (выкупленные компанией-эмитентом) привилегированные акции.

Capital expenditure – капитальные расходы; затраты на приобретение или расширение долгосрочных активов.

Capital expenditure budget – бюджет (смета) капитальных расходов; подробный план управлений и сроков капитальных расходов на будущие периоды.

Capital lease – капитальная финансовая аренда, долгосрочная аренда, финансовый лизинг.

Capital stock, Share capital – Акционерный капитал.

Carriage-in – транспортирование, транспортные расходы по доставке материальных ценностей на хозяйствующий субъект.

Carrying value – остаточная, текущая стоимость.

Cash – денежные средства; все денежные средства компании как наличные, так и безналичные на всех банковских счетах, которые могут быть взяты в любой момент.

Cash basis of accounting – метод учета по оплате (кассовый); бухгалтерском учете: доходы признаются по фактическому поступлению денежных средств или другого возмещения, а расходы признаются, когда они фактически оплачены.

Cash budget – бюджет (смета) денежных средств; подробный план предполагаемых денежных поступлений и денежных расходов на будущий период. **Cash equivalents** - эквиваленты денежных средств (например, краткосрочные финансовые вложения в государственные высоколиквидные ценные бумаги).

Cash flow forecast – прогноз денежных потоков.

Cash flow statement – отчет о движении денежных средств.

Cash payments journal – журнал выдачи денежных средств.

Cash receipts journal – журнал поступлений денежных средств.

Certified financial statement – подтвержденный (утвержденный, заверенный) финансовый отчет.

Certified internal auditor (CIA) – дипломированный внутренний аудитор; лицо, удовлетворяющее определенным требованиям Института внутренних аудиторов и сдавшее квалификационные экзамены.

Certified public accountant (CPA) – дипломированный общественный бухгалтер, звание присваиваемое Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA) лицам, удовлетворяющим лицензионным требованиям и сдавшее квалификационные экзамены.

Controlled company – контролируемая компания, находящаяся под контролем.

Conversion costs – конверсионные затраты (затраты добавленные) – сумма прямых затрат и общепроизводственных расходов.

Convertible preferred stock – конвертируемая привилегированная акция (обращена в обыкновенную).

Corporation – корпорация (акционерное общество), является одной из основных организационных форм бизнеса.

Cost [ko:st] – расходы, затраты; стоимость, себестоимость.

Cost allocation (assignment) – распределение затрат; процесс отнесения определенных групп затрат на конкретный объект распределения.

Cost flow – движение затрат; взаимосвязь затрат с их предполагаемым движением вследствие хозяйственных операций компании.

Cost of goods manufactured – себестоимость произведенной продукции хозяйствующим субъектом.

Cost of goods sold – стоимость реализованной продукции (себестоимость продаж).

Cost summary schedule – расчет суммарной (итоговой) стоимости, себестоимости.

Cumulative preferred stock – кумулятивная привилегированная акция, дивиденд по которой аккумулируется.

Current accounts – счета партнеров компании.

Current assets – текущие активы; краткосрочные активы - оборотные средства.

Current liabilities – текущие обязательства: краткосрочные обязательства – долговые обязательства хозяйствующего субъекта, которые должны быть оплачены в течение текущего года.

Current ratio – коэффициент текущей ликвидности.

Current yield – текущая доходность (по долговым обязательствам).

Cycle – цикл, круг, процесс.

D

Dealing securities – рыночные ценные бумаги, которые приобретаются для выгодного размещения временно свободных денежных средств и держатся с намерением продать в короткие сроки.

Debit – дебет левая сторона счета; дебетовать счет, запись по дебету счета.

Declining – balance method – метод уменьшающегося остатка; метод ускоренного начисления износа долгосрочных активов.

Deductions from gross income – вычеты из валовой прибыли; вычеты, разрешаемые при определении налогооблагаемой прибыли.

Deferrals – отсрочки; расходы и доходы будущих периодов.

Deferred charges – отсроченные расходы, расходы будущих периодов.

Deferred tax liabilities - отложенные налоговые обязательства; суммы на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах.

E

Early extinguishments of debt – досрочное погашение долга, погашаемое досрочно долгосрочное обязательство.

Earned income – доход от личной деятельности, трудовой доход; заработная плата, чаевые и другие компенсации работников.

Earned income credit – скидка, льгота на доход от трудовой деятельности; налоговая скидка, предоставляемая определенным налогоплательщикам.

Earned surplus – заработанная прибыль, нераспределенная прибыль; накопленная чистая прибыль в течение жизни корпорации за минусом всех дивидендов.

Earning power (discounted present value) – дисконтированная ценность будущей прибыли; дисконтированная текущая стоимость будущей прибыли предприятия.

Earning – чистая прибыль, доход, выручка, поступления.

Economic life – срок полезного использования долгосрочного актива.

Effectiveness – эффективность.

Eliminations – необходимые исключения, элиминирование.

Embezzlement – растрата, хищение, присвоение имущества незаконным образом.

Ending inventory – конечные запасы товарно-материальных ценностей; запасы на конец отчетного периода.

Entity – организация, предприятие; экономическая самостоятельность хозяйствующих субъектов.

Entry – бухгалтерская запись (проводка).

Equity – справедливость, собственный капитал; суммарные активы за вычетом суммарных обязательств.

Equity method – метод учета по долевого участия хозяйствующего субъекта в долгосрочных инвестициях.

Estimated tax – оценочный (расчетный) налог; сумма налога, выплаченная будущей налогооблагаемой базой налога.

Estimated useful life – предположительный срок полезного использования долгосрочных амортизируемых активов.

F

Factory overhead costs – общепроизводственные расходы; различные виды затрат, связанные с производством, которые не могут быть прямо и экономично отнесены на конкретный конечный продукт.

Fair value – справедливая стоимость; сумма денежных средств, на которую можно обменять актив.

Final accounts – итоговые счета; к итоговым счетам относятся «Торговый счет», Счет Прибылей и убытков», баланс и Отчет об использовании фондов; иногда так называют годовые финансовые отчеты.

Financial accounting – финансовый учет.

Financial expenses – финансовые расходы; расходы, понесенные в процессе привлечения или использования заемных средств.

Financial instrument – финансовый инструмент.

Financial position – финансовое положение; определяется экономическими ресурсами в собственности организации (активы) и требованиями против этих ресурсов (обязательства и собственный капитал) в определенный момент времени.

Financial statements – финансовые отчеты.

Financing activities – финансовая деятельность; деятельность, которая приводит к вменениям в размере и структуре капитала и заемных средств; движение денежных средств по финансовой деятельности выделяется отдельно от операционной и инвестиционной деятельности в отчете о движении денежных средств.

G

General journal – Главный журнал, в котором все хозяйственные операции записываются в хронологическом порядке с указанием даты операции, номеров и названий корреспондирующих счетов, суммы операции и краткого пояснения к пей.

General ledger – главная книга (главный регистр); содержащая все группы счетов.

General partner – главный партнер; член товарищества.

General price index – индекс общего уровня цен; показатель изменения уровня цен к широкому кругу товаров и услуг.

Generally accepted accounting principles (GAAP) – общепринятые бухгалтерские принципы.

Going concern (continuity assumption) – концепция работающего предприятия (допущения о непрерывной деятельности предприятия).

Goods available for sale – товары, годные для продажи; товары в наличии.

Goods flow – движение (потoki) товаров; фактическое, физическое движение товарных запасов в результате деятельности компании.

Goods in process – незавершенное производство.

Goods in transit – товары в пути; также наз. Goods en route.

Goodwill – деловая репутация хозяйствующего субъекта.

Government assistance – государственная помощь; действия правительства, направленные на обеспечение экономических преимуществ компании перед компаниями.

Government grants – правительственные субсидии; помощь правительств передачи ресурсов в обмен на выполнение в прошлом или

будущем определенных условий, относящихся к основной деятельности компании.

Hedging – хеджирование; одна из форм страхования рисков по сделкам, осуществляемым в целях установления сумм в валюте отчетности, которые требуются или должны быть в наличии на дату расчетов по сделкам в иностранной валюте.

Historical cost – историческая фактическая стоимость приобретенных активов.

Horizontal analysis – горизонтальный анализ; один из видов финансового анализа (расчет абсолютных на относительных изменений статей отчетности за два отчетных).

I

IAS – объединение компаний.

Ideal standard costs – идеальные нормативные (стандартные) затраты.

Impairment – ухудшение, обесценение, снижение стоимости.

Imprest system – система подотчетных сумм; система мелких денежных расходов.

Income statement – отчет о финансовых результатах.

Income summary – итоговая прибыль; временный счет, на котором в конце учетного периода собираются все доходы и расходы за период и определяется финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток).

Income taxes – счет, на котором отражаются федеральный налог и налог на прибыль- косвенные (непрямые) производственные затраты, которые не могут прямо и экономично отнесены на конкретный продукт или объект затрат,

Indirect labor – косвенные (непрямые) затраты на оплату труда.

Indirect materials – косвенные (непрямые) затраты материальных ценностей.

Intercompany transactions – межфирменные операции; операции дочерними к нациями внутри группы.

Interest – выгода, интерес, процент (по денежным ссудам, ценным бумагам и т.п.)

Interim financial report – промежуточная финансовая отчетность.

Interim period – промежуточный период; любой период финансовой отчетности, который короче полного финансового года.

Internal control – внутренний контроль; методы и процедуры по проверке точности и надежности учета.

Inventory – товарно-материальные запасы (ценности, товары).

Inventory cost – стоимость запасов.

Inventory turnover – оборачиваемость запасов.

Investing activities – инвестиционная деятельность; покупка и продажа долгосрочных активов и других объектов инвестирования, не являющихся денежными эквивалентами.

Investment property – инвестиционная собственность; инвестиции в землю и здания, которые, в основном, не используются для хозяйственной деятельности.

Investments – капиталовложения, инвестиции (вложения); активы.

Invoice – счет, счет-фактура; документ, выставляемый покупателю продавцом (поставщиком), в котором указываются количество и цена товара или услуг.

Issued stock (shares) – выпущенные акции; акции.

Item – статья; отдельная позиция (строка) в финансовых отчетах.

IFRS – объединение бизнеса.

J

Job card – рабочая карточка (наряд на работу).

Job order – заказ (на производство или выполнение работы); заказ покупателя (заказчика) на определенную работу.

Job order cost accounting system – система позаказного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; используется компаниями, производящими единичную уникальную продукцию или работающими по специальным заказам.

Joint cost – общие расходы, затраты, связанные с производством двух или более продуктов.

Joint venture – совместная деятельность; соглашение, по которому две или более стороны осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней.

Journal – журнал; учетный регистр, в котором происходит первичная регистрация хозяйственных операций в хронологическом порядке; также наз. Book of original entries.

Journal entry – журнальная запись; отдельная запись в журнале для регистрации одной хозяйственной операции.

L

Labor budget – бюджет трудовых затрат, подробный план прямых затрат для выполнения производственной программы.

Last-in, first-out (UFO) method – метод ЛИФО; метод учета товарно-материальных запасов по последней партии.

Lease – аренда; соглашение, в соответствии с которым арендодатель передаст арендатору право использования актива в течение установленного срока за оговоренную плату.

Leasehold – пользование на правах аренды.

Leasehold improvement – улучшение арендуемого имущества; затраты на улучшение имущества, взятого в аренду; подлежат начислению износа на срок полезного использования или срок аренды, что из них короче.

Ledger – гроссбух, бухгалтерский регистр, главная книга.

Ledger account form – форма счета в главной книге; обычно эта форма имеет четыре колонки – для записей по дебету, для записей по кредиту и две колонки для записи сальдо (дебетовая и кредитовая).

Leverage – финансовая зависимость, мера финансового риска.

Liabilities – обязательства предприятия перед кредиторами и др.

Limited liability – ограниченная ответственность; юридическое положение, в соответствии с которым каждый собственник, вкладывающий капитал в дело, несет ответственность по обязательствам предприятия только в размере вложенного им капитала.

Limited partner – партнер с ограниченной ответственностью; член товарищества, не несущий полной персональной ответственности по обязательствам товарищества, а отвечающий по ним только размером своего пая.

Liquidity – ликвидность; способность быстро реализовать активы.

Loan – заем, ссуда; денежные средства, предоставленные в пользование на условиях возвратности и платности.

Long-term assets – долгосрочные, внеоборотные активы, от которых ожидается экономическая выгода в течение нескольких лет.

Long-term investments – долгосрочные инвестиции; инвестиции, не удовлетворяющие критериям признания краткосрочных инвестиций.

Long-term liabilities – долгосрочные обязательства, задолженность предприятия, срок погашения которой превышает один год.

М

Make-or-buy decision – решение, связанное с выбором: купить необходимые части и комплектующие на стороне или производить их самим, можно ли лучше использовать слившиеся производственные мощности.

Management accounting – управленческий учет; обособленная самостоятельна область бухгалтерского учета, основной целью которой является сбор, обработка передача информации для внутренних пользователей – руководителей всех уровней предприятия для эффективного управления компанией.

Management by exception – управленческое решение, анализирование по различным отклонениям показателей в учете, которые превышают заранее для них определенный уровень.

Manufacturing company – производственная компания; предприятие промышленности.

Manufacturing costs – производственные затраты; затраты, относящиеся непосредственно к производственному процессу.

Manufacturing overhead – общепроизводственные расходы.

Marginal costs – маржинальные затраты; изменение суммарных затрат, вызванное изменением выпуска продукции на одну единицу.

Marginal revenue – маржинальный доход; изменение в суммарных доходах, вызванное изменением выпуска продукции на одну единицу.

Market risk – рыночный риск; риск того, что стоимость финансового инструмента будет изменяться в результате изменения рыночных цен, вызванных рыночными факторами.

Market value – рыночная стоимость; цена, которую инвесторы готовы заплатить при приобретении товара на открытом рынке.

Marketable securities – обращающиеся на рынке ценные бумаги; инвестиции компании в ценные бумаги с целью дальнейшей их перепродажи.

Master budget – главный бюджет, смета; скоординированный по всем подразделениям или функциям план работы для организации на ограниченный период времени.

Matching concept (rule) – правило соответствия доходов и расходов отчетному периоду.

Materiality concept – концепция существенности, значимости учетной информации; событие является существенным, если оказывает влияние на решение пользователя финансовой отчетностью.

Materials inventory – запасы материалов, сырья, полуфабрикатов.

Materials purchase (usage budget) – бюджет по закупкам материалов, сырья, и комплектующих.

Materials requisition – документ-требование на отпуск материала.

Maturity date – дата платежа; срок погашения долга по ценным бумагам. **Measurement** – оценка, система мер, измерение; процесс определения статьи в денежном выражении, в котором данная статья признается в учете и отражается в финансовых отчетах.

N

Natural resources – природные ресурсы; долгосрочные истощаемые активы в собственности компании.

Negative goodwill – отрицательная деловая репутация; возникает в случае, если цена приобретения компании ниже справедливой стоимости приобретаемых идентифицируемых чистых активов на дату приобретения.

Netto – нетто, чистая сумма; сумма, которая остается после вычета чего-либо из общей первоначальной суммы.

Net assets – чистые активы; итоговая сумма всех активов за минусом суммы всех обязательств; собственный капитал.

Net current assets – чистые текущие, краткосрочные активы; собственные оборотные средства; разница между суммой текущих активов и суммой текущих обязательств.

Net income – чистая прибыль; чистое увеличение собственного капитала в результате хозяйственной деятельности компании; сумма, получающаяся в результате превышения совокупных доходов над совокупными расходами.

Net loss – чистый убыток; чистое уменьшение собственного капитала в результате хозяйственной деятельности компании; сумма, получающаяся в результате превышения совокупных расходов над совокупными доходами,

Net payroll – чистая заработная плата; сумма заработной платы, фактически выплаченная работникам на руки.

Net (price) method – метод нетто, метод чистой цены; метод учета закупок товарно-материальных ценностей по чистой цене, т.е. цене, указанной в счете-фактуре за минусом возможных скидок.

Net purchases – чистые закупки; при использовании периодической системы учета товарно-материальных запасов общая сумма закупок, сделанная за период, за минусом возврата, скидок с закупок, плюс транспортные расходы по их доставке.

Net sales – чистая выручка от реализации, объем продаж.

Net worth – чистая стоимость, цена фирмы, в ряде случаев – собственный капитал.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1



Схема 1. Пользователи бухгалтерской информацией

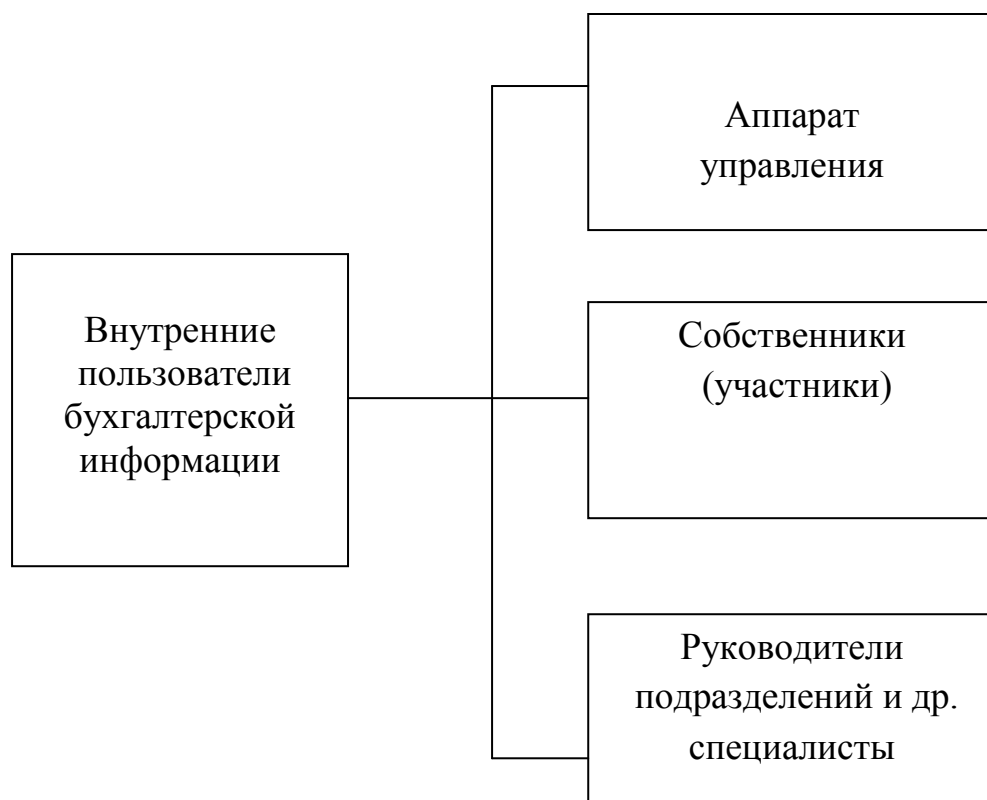


Схема 2. Внутренние пользователи бухгалтерской информации



Схема 3. Внешние пользователи бухгалтерской информации

Стандарты составления финансовой отчетности по секторам международного рынка

Сектор рынка	Стандарт финансовой отчетности
Американский	US GAAP
Европейский	МСФО
Азиатский	МСФО

Модели национальных учетных систем

Модели национальных учетных систем	Краткая характеристика
Британо-американская (Великобритания, США, Канада, Австралия, Голландия, Новая Зеландия и др.)	Ориентация учета на запросы инвесторов. Стандарты учета разрабатываются профессиональными организациями
Континентальная (Германия, Франция, Испания, Португалия, Швейцария, Швеция, Япония и др.)	Ориентация учета на запросы кредитных организаций. Стандарты учета разрабатываются при участии представителей государственных структур
Южноамериканская (Аргентина, Боливия, Бразилия, Парагвай, Перу и др.)	Ориентация учета на запросы государства. Стандарты учета разрабатываются государственными органами

Подходы к унификации национальных систем учета

Подход к унификации национальных систем учета	Характеристика подхода
Стандартизация	Отмена национальных стандартов учета и внедрение единых стандартов, например МСФО
Гармонизация	Национальные учетные стандарты сохраняются, но они приводятся постепенно в соответствие, например, с МСФО

Этапы реформы системы бухгалтерского учета и отчетности в России

Первый этап	Второй этап
Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов	Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов
Утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО	Дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии
Создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО	Развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности
Совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности	

Общественные организации в России по внедрению МСФО

Общественные организации	Основные функции
Институт профессиональных бухгалтеров (ИПБ) – некоммерческое партнерство, учрежденное научными и общественными организациями. Создан в 1997 г. С 2001г. является членом Международной федерации бухгалтеров (IFAC)	Занимается вопросами внедрения в российскую практику учета МСФО. Осуществляет подготовку и аттестацию профессиональных бухгалтеров. Прочие функции
Международный центр реформы бухгалтерского учета (МЦРБУ) – неправительственная некоммерческая организация, в которую входят представители российских министерств и ведомств. Создан в 1998 г.	Координирует и контролирует выполнение Программы, осуществляет техническую помощь по внедрению МСФО Выполняет роль связующего звена между МСФО и регулирующими органами

Структура Совета по международным стандартам финансовой отчетности

Попечительский совет		
Назначает членов правления, консультативного совета, комитета по интерпретациям. Решает вопросы по публикации, распространению, точному применению стандартов. Принимает бюджет правления и проводит анализ его эффективности деятельности. Решает другие организационные и стратегические вопросы		
Консультативный совет	Правление	Комитет по интерпретациям
Вносит в повестку работы правления актуальные проекты, проводит консультации по текущим вопросам	Разрабатывает МСФО, утверждает интерпретации. Проводит совместную работу с консультативным советом	Интерпретирует положения стандартов, которые носят неоднозначное толкование, а также вопросы, не нашедшие отражения в стандартах

КМСФО – СМСФО

До 2001г.	С 2001г.
Комитет по международным стандартам финансовой отчетности - International Accounting Standards Committee (КМСФО - IASC)	Совет по международным стандартам финансовой отчетности - International Accounting Standards Board (СМСФО - IASB)
Международные стандарты учета - International Accounting Standards (МСФО - IAS)	Международные стандарты финансовой отчетности - International Financial Reporting Standards (МСФО - IFRS)

Комплект документов МСФО

Принципы	Стандарты	Интерпретации
Основополагающий документ, с учетом положений которого разрабатываются стандарты. В Принципах представлены основополагающие положения и определения, необходимые для подготовки финансовой отчетности	В каждом стандарте содержится: - цель; - сфера применения - определения; - признание и оценка объекта учета; - раскрытие информации в финансовой отчетности; - другая необходимая информация	Интерпретации принимаются уже после вступления в силу стандарта. Применяются в случае различных толкований или для уточнения отдельных положений стандартов

Структура Принципов

Пользователи финансовой отчетности
Цели финансовой отчетности
Принципы учета
Определение и признание элементов финансовой отчетности
Оценка элементов финансовой отчетности
Определение и признание доходов и расходов
Концепции поддержания капитала и признания прибыли

Принципы учета

Основопологающие допущения	Качественные характеристики	Ограничения надежности и достоверности информации
Метод начисления	Понятность	Своевременность
Непрерывность деятельности	Уместность	Баланс между выгодами и затратами
	Надежность	Баланс между качественными характеристиками
	Правдивое представление	Достоверное и объективное представление
	Существенность	
	Преобладание сущности над формой	
	Нейтральность	
	Осмотрительность	
	Полнота	
	Сопоставимость	

Элементы финансовой отчетности – активы, обязательства и капитал - взаимосвязаны.

Активы	Капитал
Основные средства. Нематериальные активы. Финансовые вложения. Запасы. Дебиторская задолженность. Денежные средства	Уставный капитал. Резервы, созданные за счет прибыли. Корректировки капитала (переоценка активов и другие корректировки). Финансовый результат (прибыль, убыток)
	Обязательства Кредиты и займы. Кредиторская задолженность перед поставщиками, работниками, бюджетом и т.п.

Капитал = Активы - Обязательства.

Активы

Критерии идентификации	Критерии признания в отчетности
Ресурсы, полученные в результате прошлых событий, которые одновременно: - контролируются компанией; - способны в будущем обеспечить экономическую выгоду; - имеют надежную стоимостную оценку	Актив не признается в балансе, если: - понесены затраты, исключаящие экономические выгоды за пределами отчетного периода; - не контролируется компанией; - не имеет надежной стоимостной оценки

Обязательства

Критерии идентификации	Критерии признания и непризнания в отчетности
Задолженность компании, полученная в результате прошлых событий, и при этом: - величина задолженности может быть надежно оценена; - погашение задолженности приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду	Обязательство признается, пока существует вероятность того, что его надо погасить и величина обязательства может быть надежно определена. Обязательство не признается, если не существует вероятности того, что обязательство необходимо погасить, в результате чего не произойдет отток ресурсов, содержащих экономическую выгоду

СОСТАВ МСФО

N	Международные стандарты финансовой отчетности (IAS)
IAS 1	Представление финансовой отчетности
IAS 2	Запасы
IAS 7	Отчет о движении денежных средств
IAS 8	Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
IAS 10	События после окончания отчетного периода
IAS 11	Договоры на строительство
IAS 12	Налоги на прибыль
IAS 14	Сегментная отчетность
IAS 16	Основные средства
IAS 17	Аренда
IAS 19	Вознаграждения работникам
IAS 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
IAS 21	Влияние изменений обменных курсовых валют
IAS 23	Затраты по займам
IAS 24	Раскрытие информации о связанных сторонах
IAS 26	Учет и отчетность по пенсионным планам
IAS 27	Консолидированная и отдельная финансовая отчетность
IAS 28	Инвестиции в ассоциированные предприятия
IAS 29	Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике
IAS 31	Участие в совместном предпринимательстве
IAS 32	Финансовые инструменты: представление информации
IAS 33	Прибыль на акцию
IAS 34	Промежуточная финансовая отчетность
IAS 36	Обесценение активов
IAS 37	Резервы, условные обязательства и условные активы
IAS 38	Нематериальные активы
IAS 39	Финансовые инструменты: признание и оценка
IAS 40	Инвестиционное имущество
IAS 41	Сельское хозяйство
	Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)
IFRS 1	Первое применение международных стандартов финансовой отчетности
IFRS 2	Платеж, основанный на акциях
IFRS 3	Объединение бизнеса
IFRS 4	Договоры страхования
IFRS 5	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
IFRS 6	Разведка и оценка запасов полезных ископаемых
IFRS 7	Финансовые инструменты: раскрытие информации
IFRS 8	Операционные сегменты

IFRS 9	Финансовые инструменты
IFRS 10	Консолидированная финансовая отчетность
IFRS 11	Совместная деятельность
IFRS 12	Раскрытие информации об участии в других предприятиях
IFRS 13	Оценка справедливой стоимости
IFRS 14	Счета отложенных тарифных разниц
IFRS 15	Выручка по договорам с покупателями
IFRS 16	Аренда (вступит в силу с 01.01.2019г.)

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

СООТВЕТСТВИЕ РОССИЙСКИХ ПБУ СИСТЕМЕ МСФО

МСФО	СООТВЕТСТВУЮЩЕЕ ПБУ
МСФО 1 Представление финансовой отчетности	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
МСФО 2 Запасы	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
МСФО 7 Отчеты о движении денежных средств	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 23/ «Отчеты о движении денежных средств»
МСФО 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки	ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» ПБУ 9/99 «Доходы организации» ПБУ 10/99 «Расходы организации»
МСФО 10 События после окончания отчетного периода	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»
МСФО 11 Договоры на строительство	ПБУ 2/08 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»
МСФО 12 Налоги на прибыль	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»
МСФО 14 Сегментная отчетность	
МСФО 16 Основные средства	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
МСФО 17 Аренда	
МСФО 19 Вознаграждения работникам	
МСФО 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи	ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»
МСФО 21 Влияние изменений обменных курсов валют	ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»
МСФО 23 Затраты по займам	ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»
МСФО 24 Раскрытие информации о связанных сторонах	ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах»
МСФО 26 Учет и отчетность по пенсионным планам	
МСФО 27 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
МСФО 28 Инвестиции в ассоциированные предприятия	

МСФО 29 Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике	
МСФО 31 Участие в совместном предпринимательстве	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
МСФО 32 Финансовые инструменты: представление информации	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
МСФО 33 Прибыль на акцию	
МСФО 34 Промежуточная финансовая отчетность	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
МСФО 36 Обесценивание активов	ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»
МСФО 37 Резервы, условные обязательства и условные активы	
МСФО 38 Нематериальные активы	ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»
МСФО 39 Финансовые инструменты: признание и оценка	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
МСФО 40 Инвестиционное имущество	
МСФО 41 Сельское хозяйство	
IFRS 1 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности	
IFRS 2 Платеж, основанный на акциях	
IFRS 3 Объединения бизнеса	
IFRS 4 Договоры страхования	
IFRS 5 Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность	
IFRS 6 Разведка и оценка запасов полезных ископаемых	
IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации	
IFRS 8 Операционные сегменты	
IFRS 9 Финансовые инструменты	
IFRS 10 Консолидированная финансовая отчетность	
IFRS 11 Совместная деятельность	
IFRS 12 Раскрытие информации об участии в других предприятиях	
IFRS 13 Оценка справедливой стоимости	
IFRS 14 Счета отложенных тарифных разниц	
IFRS 15 Выручка по договорам с покупателями	
IFRS 16 Аренда	

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Различия между финансовым и управленческим учетом

Характеристики	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Пользователи	внешние	внутренние
2. Учетная система	двойная запись	любая полезная система
3. Регулирование	1. Законами о компаниях 2. Стандартами бухгалтерского учета	Отчеты управленческого учета не подчиняются никакому законодательству
4. Измерители	денежные	любые
5. Объект	предприятие в целом	отдельные подразделения и части предприятия
6. Периодичность	обычно ежегодно за двенадцать месяцев	Частота определяется управляющими, охватывая недели, месяцы и т.д., по мере необходимости
7. Информационные характеристики	объективность, поскольку опирается на оценку прошлых событий	субъективность, поскольку часто носит прогнозный характер
8. Вид информации	1. Счет прибылей и убытков 2. Баланс 3. Отчет о движении денежных средств	Очень подробная и конкретная, по требованию управляющих
9. Ориентация по времени	Отчеты о прошедшем отчетном периоде	Связан с прошлым и будущим
10. Контролируется	Уставом компании	Потребностями управляющих в данной информации

Классификация международных стандартов финансовой отчетности

Группа стандартов	Номер и наименование стандарта
1	2
1. Раскрытие учетной политики представления финансовой отчетности	МСФО 1. Представление финансовой отчетности
	МСФО 7. Отчеты о движении денежных средств
	МСФО 8. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
	МСФО 14. Сегментная отчетность
	МСФО 21. Влияние изменений обменных курсов валют
	МСФО 24. Раскрытие информации о связанных сторонах
	МСФО 27. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность
	МСФО 29. Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике
	МСФО 34. Промежуточная финансовая отчетность
	МСФО 36. Обесценение активов
2. Активы	МСФО 2. Запасы
	МСФО 16. Основные средства
	МСФО 17. Аренда
	МСФО 28. Инвестиции в ассоциированные предприятия
	МСФО 31. Участие в совместном предпринимательстве
	МСФО 32. Финансовые инструменты: представление информации
	МСФО 38. Нематериальные активы
	МСФО 39. Финансовые инструменты: признание и оценка
	МСФО 40. Инвестиционное имущество
	МСФО 41. Сельское хозяйство
3. Обязательства	МСФО 12. Налоги на прибыль
	МСФО 20. Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи
	МСФО 26. Учет и отчетность по пенсионным планам
	МСФО 37. Резервы, условные обязательства и условные активы
4. Доходы	МСФО 10. События после окончания отчетного периода
	МСФО 11. Договоры на строительство
	МСФО 33. Прибыль на акцию
5. Расходы	МСФО 19. Вознаграждения работникам
	МСФО 23. Затраты по займам

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ИХ КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

1 ГРУППА. РАСКРЫТИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО 1. Представление финансовой отчетности. Целью стандарта является, создание основы обеспечения процесса, составления финансовой отчетности. Даются рекомендации по ее составу и структуре, а также минимальные требования к содержанию. Согласно МСФО 1 финансовая отчетность должна содержать информацию по следующим элементам: активам, обязательствам, капиталу, доходам, расходам. Приведены общие требования выбора и применения учетной политики с точки зрения соответствия требованиям МСФО.

МСФО 7. Отчеты о движении денежных средств. Цель стандарта – представление отчета о движении денежных средств, в котором денежные потоки классифицируются по трем видам деятельности: инвестиционной; операционной; финансовой. Приведены определения денежных средств и их эквивалентов, а также описаны методы составления отчета: прямой и косвенный. Обоснованы преимущества применения названных методов по сравнению с анализом счетов денежных средств. Структурирование отчета и выделение трех видов деятельности необходимо для повышения полезности информации о движении денежных средств для пользователя.

МСФО 8. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки. Цель стандарта – провести классификацию, установить требования к раскрытию в отчете о финансовых результатах; результатов чрезвычайных обстоятельств; некоторых статей от обычной деятельности, которые являются значимыми для объяснения результатов деятельности компании; изменений в бухгалтерских оценках, учетной политики; исправлений фундаментальных ошибок, в результате которых финансовые отчеты не могут быть достоверными на момент их выпуска.

МСФО 14 Сегментная отчетность. Цель стандарта – установить принципы представления в отчетах финансовой информации по сегментам (информации относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районах, в которых она работает), с тем, чтобы помочь пользователям финансовых отчетов:

- понять показатели работы компании в прошлых периодах;

- оценить риски и прибыли компании;
- принимать более обоснованные решения относительно компании в целом.

МСФО 21. Влияние изменений обменных курсов валют. Компания может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами: иметь операции в иностранной валюте или зарубежные производства. Для включения названных операций в финансовую отчетность компании они должны быть пересчитаны в валюту отчетности компании. Главный вопрос состоит в том, какой курс пересчета использовать и как признавать в финансовой отчетности результаты пересчета.

МСФО 24. Раскрытие информации о связанных сторонах. Связанными стороны являются в том случае, если одна из них может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и оперативных решений. Ввиду того, что по многим вопросам финансово-хозяйственной деятельности между связанными сторонами существуют «особые» условия, информация о связанных сторонах необходима пользователю для адекватной оценки принимаемых управленческих решений.

МСФО 27. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность. Стандарт применяется для составления и представления сводной финансовой отчетности 1-й группы компаний, находящихся под контролем материнской компании. Несмотря на ведущуюся в специальной литературе дискуссию о различиях между терминами «консолидированная» и «сводная» финансовая отчетность, в МСФО 27 эти понятия следует рассматривать как синонимы.

МСФО 29. Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике. Установлены характеристики экономической обстановки, указывающие на наличие гиперинфляции, а также принципы пересчета статей финансовой отчетности, составленных на основе фактической (исторической) и восстановительной (текущей) стоимости.

МСФО 34. Промежуточная финансовая отчетность. Промежуточной является финансовая отчетность, составленная за период, меньший полного финансового года. Цель стандарта состоит в определении минимального содержания промежуточной финансовой отчетности и установлении принципов для признания и оценки в финансовой отчетности за промежуточный период. Своевременная и надежная промежуточная отчетность повышает способность инвесторов, кредиторов и других лиц выяснить возможности создания компанией прибыли и потоков денежных средств, оценить ее финансовое состояние и ликвидность.

МСФО 36. Обесценение активов. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия информации об обесцениваемых активах. В случаях, когда балансовая стоимость активов превышает их возмещаемую стоимость, стандарт требует признания убытка от обесценения. Указанный убыток должен компенсироваться, если в дальнейшем произошло увеличение стоимости возмещения активов.

2 ГРУППА. АКТИВЫ

МСФО 2. Запасы. Цель стандарта – определить порядок учета материально-производственных запасов. Установлены критерии признания и оценки запасов и порядок их списания на себестоимость товаров, продукции, работ, услуг.

МСФО 16. Основные средства. Цель стандарта – установить правила учета основных средств. Установлены критерии признания и оценки основных средств в финансовой отчетности, определены варианты расчета сумм амортизационных отчислений. Рассмотрены особенности учета некоторых видов объектов основных средств и операций с ними.

МСФО 17 Аренда. Цель стандарта – дать определение различным видам аренды и описать методику учета каждого из них. Определены отличия операционной, финансовой и неаннулируемой аренды, описаны подходы к учету и отражению аренды в финансовой отчетности.

МСФО 28. Инвестиции в ассоциированные предприятия. Ассоциированной является компания, на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, но которая не является ни дочерней компанией, ни совместной деятельностью инвестора (см. МСФО 31). Перечислены способы существенного влияния, а также описаны правила применения методов учета инвестиций: долевого участия и по себестоимости.

МСФО 31.Участие в совместном предпринимательстве. Цель настоящего стандарта – учет долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной организации в финансовой отчетности предпринимателей и инвесторов независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность. Совместный контроль – это распределение контроля над экономической деятельностью на договорной основе. Он основывается на единодушном согласии сторон, осуществляющих контроль участников. МСФО 31 различает совместно контролируемые активы, операции и компании.

Аналогом МСФО 31 в российском законодательстве является Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, положения которого в целом соответствуют аналогичным требованиям МСФО.

МСФО 32. Финансовые инструменты: представление информации.

Цель стандарта – облегчить пользователям финансовой отчетности понимание важности раскрытия информации о финансовых инструментах с точки зрения эффективности деятельности, движения денежных средств и финансового положения компании.

МСФО 38. Нематериальные активы. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия в отчетности информации о нематериальных активах. Нематериальные активы первоначально оцениваются по себестоимости. Последующая оценка предполагает определение их справедливой стоимости (основной подход). Последующие затраты на нематериальные активы признаются расходами периода, но в исключительных случаях при выполнении определенных условий могут капитализироваться.

МСФО 39. Финансовые инструменты: признание и оценка. В соответствии со стандартом все финансовые активы и обязательства (инструменты) должны признаваться в балансе. Первоначально их следует оценивать по фактическим затратам (по справедливой стоимости возмещения, уплаченного или полученного при приобретении финансового актива или возникновении обязательства). После первоначального признания большинство финансовых активов должны оцениваться по справедливой стоимости. Большинство финансовых обязательств следует оценивать по первоначальной стоимости за вычетом выплат основной суммы долга и амортизации.

МСФО 40. Инвестиционное имущество. Устанавливает порядок учета инвестиционной собственности (имущества, находящегося в распоряжении владельца или арендатора для получения ренты или выгод в связи с повышением стоимости капитала) и соответствующие требования к раскрытию информации.

МСФО 41. Сельское хозяйство. Устанавливает порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности в части, не рассматриваемой в других МСФО.

3 ГРУППА. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

МСФО 12. Налоги на прибыль. В стандарте вводится понятие отложенных налоговых обязательств, под которыми понимаются суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами. Обосновывается необходимость включения в финансовую отчетность информации о будущих налоговых обязательствах, обусловленная действием принципа осмотрительности, излагаются основные правила признания, и оценки отложенных налоговых обязательств приведены примеры.

МСФО 20. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи. Стандарт применяется при учете и раскрытии информации о правительственных субсидиях и других формах правительственной помощи. Согласно МСФО 20 правительственные субсидии должны признаваться в качестве доходов тех периодов, когда производятся соответствующие расходы, для покрытия которых и выделяются субсидии.

МСФО 26. Учет и отчетность по пенсионным планам. Стандарт применяется в организациях, осуществляющих функцию социальной защиты своих работников по окончании их трудовой деятельности путем заключения с ними соответствующих соглашений. Приведены определения основных видов пенсионных планов, охарактеризованы их отличия, сформулированы требования к составу отчетности по пенсионным планам.

МСФО 37. Резервы, условные обязательства и условные активы. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия информации в отношении резервов условных обязательств и активов. Резервами являются обязательства с неопределенным временем и суммой. Условное обязательство возникает из прошлых событий, и его наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более событий в будущем. Аналогично определяется и условный актив.

4 ГРУППА. ДОХОДЫ

МСФО 10. События после окончания отчетного периода. Приведены определения условных событий и событий после отчетной даты, правила их оценки и отражения информации в финансовой отчетности и комментариях к ней.

МСФО 11. Договоры на строительство. Цель стандарта – установить порядок бухгалтерского учета доходов и расходов, связанных с договорами

подряда, которые могут относиться к разным отчетным периодам и должны таким образом распределяться. Договором подряда согласно МСФО признается контракт, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны по конструкции, технологии функциям или конечному назначению.

МСФО 33. Прибыль на акцию. Цель стандарта – установить принципы расчета прибыли на акцию и представления соответствующей информации, используемой для сопоставления результатов деятельности разных компаний в одном и том же периоде, а также результатов деятельности одной и той же компании в нескольких отчетных периодах.

5 ГРУППА. РАСХОДЫ

МСФО 19. Вознаграждения работникам. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам, квалифицируя их по следующим пяти категориям:

- краткосрочные вознаграждения (заработная плата, ежегодно оплачиваемый отпуск, пособие по болезни и т.д.);
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности);
- долгосрочные вознаграждения (оплачиваемый творческий отпуск, юбилеи, участие в прибыли и т.д.),
- выходные пособия;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами.

МСФО 23. Затраты по займам. К затратам по займам относятся процентные и другие расходы, понесенные компанией в связи с получением заемных средств. Как правило, затраты по займам признаются в качестве расходов периода в тот момент времени, когда они были понесены. Однако затраты, связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, могут капитализироваться. Квалифицируемым является актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи требует значительного времени.

ПЕРЕЧЕНЬ ДЕЙСТВУЮЩИХ ИНТЕРПРЕТАЦИЙ МСФО

N	Название
ПКИ (SIC) 7	Введение евро
ПКИ (SIC) 10	Государственная помощь – отсутствие непосредственной связи с операционной деятельностью
ПКИ (SIC) 15	Операционная аренда - стимулы
ПКИ (SIC) 25	Налоги на прибыль – изменения налогового статуса предприятия или его акционеров
ПКИ (SIC) 27	Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды
ПКИ (SIC) 29	Раскрытие информации - концессионные соглашения на предоставление услуг
ПКИ (SIC) 31	Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги
ПКИ (SIC) 32	Нематериальные активы – затраты на веб-сайт
Разъяснения КРМФО (IFRIC)	
КРМФО (IFRIC 1)	Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах
КРМФО (IFRIC 2)	Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты
КРМФО (IFRIC 4)	Определение наличия в соглашении признаков договора аренды
КРМФО (IFRIC 5)	Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации
КРМФО (IFRIC 6)	Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – рынке отходов электрического и электронного оборудования
КРМФО (IFRIC 7)	Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»
КРМФО (IFRIC 9)	Повторная оценка встроенных производных инструментов
КРМФО (IFRIC 10)	Промежуточная финансовая отчетность и обесценение
КРМФО (IFRIC 12)	Концессионные соглашения на предоставление услуг
КРМФО (IFRIC 13)	Программы лояльности клиентов
КРМФО (IFRIC 14)	МСФО (IAS) 19 – Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь

КРМФО (IFRIC 15)	Соглашения на строительство объектов недвижимости
КРМФО (IFRIC 16)	Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию
КРМФО (IFRIC 17)	Распределение неденежных активов в пользу собственников
КРМФО (IFRIC 18)	Передача активов от клиентов
КРМФО (IFRIC 19)	Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами
КРМФО (IFRIC 20)	Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения
КРМФО (IFRIC 21)	Обязательные платежи

Система национальных счетов

1. Счет валового продукта	
1.1. Чистый валовой продукт по фактической стоимости	1.5. Потребительские расходы населения
1.2. Косвенные налоги	1.6. Правительственные потребительские расходы
1.3. Субсидии	1.7. Капитальные вложения
1.4. Амортизационные отчисления	1.8. Прирост запасов
	1.9. Экспорт
	1.10. Импорт
Итого валового продукта	Итого использования валового продукта
2. Счет национального дохода	
2.1. Оплата наемного труда	2.7. Чистый валовой продукт по фактической стоимости
2.2. Доход некорпорированного сектора	2.8. Сальдо фактических доходов из-за рубежа
2.3. Доход от собственности	
2.4. Прибыль корпорации	
2.5. Налоги на корпорацию	
2.6. Доходы государственных предприятий	
Итого национального дохода (по фактической стоимости)	
3. Счет формирования капитала	
3.1. Прирост запасов	3.3. Прибыль корпорации
3.2. Капитальные вложения	3.4. Накопления (сбережения) населения
	3.5. Амортизационные отчисления
Итого капитала	Итого источников капитала
4. Счет домашних хозяйств	
4.1. Потребительские расходы населения	4.4. Оплата наемного труда
4.2. Налоги на население	4.5. Доход некорпорированного сектора
4.3. Накопления (сбережения) населения	4.6. Доход от собственности
	4.7. Трансфертные поступления
Итого расходов	Итого доходов
5. Счет государственных учреждений	
5.1. Правительственные потребительские расходы	5.4. Налоги с населения
5.2. Субсидии	5.5. Налоги на корпорации
5.3. Трансфертные выплаты	5.6. Доходы государственных предприятий
	5.7. Косвенные налоги
Итого расходов	Итого доходов
6. Счет внешнеэкономических операций	
6.1. Экспорт	6.3. Импорт
6.2. Сальдо фактических доходов	6.4. Сальдо страны по текущему счету
Итого расходов	Итого доходов

Составитель
Мусаева Бакият Заирбековна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
Учебное пособие

Авторская редакция
Компьютерная верстка *А.К. Дмитриенко*