

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ГИДРОМЕТЕОРОЛОГИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

Е.Е. Петрова, Т.В. Бикезина, О.С. Волотовская

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие для бакалавров
Направление 38.03.01 «Экономика»

Санкт-Петербург
РГГМУ
2021

УДК 330.15:502(075.8)
ББК 65.28я73

Рецензенты:

Т.Г. Максимова, доктор экономических наук, профессор факультета технологического менеджмента и инноваций ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский университет ИТМО!»;

Е.В. Ялунер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономики предпринимательства» ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет».

Петрова Е.Е., Бикезина Т.В., Волотовская О.С.

Международные стандарты финансовой отчетности /
Е.Е. Петрова, Т.В. Бикезина, О.С. Волотовская. – Санкт-Петербург : РГГМУ, 2021. – 130 с.

В учебном пособии рассматриваются основы международных стандартов финансовой отчетности, приведен пакет нормативных документов, который составляет систему МСФО, рассмотрены основные принципы МСФО, применение основных стандартов, а так же правила составления консолидированной финансовой отчетности. Большое внимание уделено переходу на международные стандарты финансовой отчетности Российской Федерации.

Учебное пособие предназначено для бакалавров очной, очно-заочной форм обучения по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»

© Петрова Е.Е., 2021

© Бикезина Т.В., 2021

© Волотовская О.В. 2021

© Российский государственный
гидрометеорологический университет, 2021

ВВЕДЕНИЕ

Первая треть XXI века ознаменовалась практически завершением глобализации, формированием мировых фондовых рынков, крупных международных банков, а так же глобальными торговыми отношениями. В этих условиях остро стоит необходимость унификации финансовой отчетности. Эта унификация осуществляется в первую очередь внедрением международных стандартов финансовой отчетности. И Российская Федерация, как часть глобального рынка, так же приводит правила составления своей отчетности в соответствии с международными стандартами. Это был путь длиною в почти тридцать лет.

1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ СИСТЕМЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ОТВЕТ НА ГЛОБАЛИЗАЦИЮ МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

Начало системы МСФО было положено в середине 60-х годов двадцатого века. Работу над обобщением мировой практики бухгалтерского учета и выработки единых универсальных норм начал Отдел Организации объединенных наций по транснациональным корпорациям. В 1973 году был создан Комитет по международным стандартам (International Accounting Standards) – частная организация, имеющая целью унификацию принципов и правил составления финансовой отчетности на мировом уровне. В 2001 происходит реорганизация комитета, и его правопреемником выступает Совет по международным стандартам финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards). Необходимо отметить, что МСФО это не единственные стандарты финансовой отчетности, применяемые в мире. Например, крупнейшая экономика мира – США, применяет свои стандарты, которые носят название общепринятые принципы бухгалтерского учета США (US GAAP). Однако, последнее время наметилась тенденция к сближению этих двух систем бухгалтерского учета.

Система МСФО состоит из следующих документов: Концептуальных основ финансовой отчетности; собственно стандартов и разъяснений. «Концептуальные основы финансовой отчетности» не является стандартом. Это документ, в соответствии с которым принимаются и разрабатываются все

стандарты. И хотя в случае противоречий между Концептуальными основами и стандартами применяются положения стандартов, тем не менее, этот документ очень важен, так как в соответствии с принципами и правилами, изложенными в нем, Совет по МСФО будет разрабатывать и принимать новые стандарты, а так же перерабатывать существующие. Можно сказать, что Концептуальные основы излагают политику и идеологию МСФО. Концептуальные основы были приняты в 1989, в 2010 году они претерпели существенные изменения, сейчас они в очередной раз переработаны, и настоящая редакция так же не является окончательной. Совет продолжает работу над этим документом.

Собственно стандарты устанавливают правила отражения в финансовой отчетности тех или иных объектов учета, а так же порядок раскрытия в ней фактов хозяйственной жизни. Основной блок стандартов был принят с 1995 по 2000 год, Комитетом по международным стандартам (International Accounting Standards), поэтому и стандарты, принятые в это время носят аббревиатуру IAS. Стандарты принятые после 2001 года уже Советом по МСФО (International Financial Reporting Standards) носят аббревиатуру IFRS. Последнее время идет активная работа по переработке стандартов с целью сближения их с системой US GAAP. По разным оценкам переработано будет 30-40% положений стандартов. Результатом будет выработка единых глобальных стандартов.

Разъяснения уточняют правила применения отдельных положений стандартов в конкретных практических ситуациях. Так же разъяснения дают рекомендации по учету тех хозяйственных ситуаций, объектов и операций, которые не раскрыты или недостаточно раскрыты в стандартах.

И наконец, главное, что следует сказать в отношении системы МСФО. При принятии стандартов Комитет, а позднее совет по МСФО согласовывал их с важнейшими международными организациями. Так, стандарты МСФО были одобрены такой авторитетной международной организацией, как комиссией по ценным бумагам (IOSCO) и рекомендованы для применения компаниями, размещающими свои ценные бумаги на биржах. Тем не менее, один из самых значительных фондовых рынков, рынок США применяет другие правила для составления финансовой отчетности и отчетность, составленная по МСФО, допускается на финансовые рынки США только после внесения корректировок. Собственно, для решения этой проблемы Совет по МСФО и начал реформирование системы международных стандартов с целью их сближения со стандартами США.

Необходимо отметить, что российская система бухгалтерского учета и отчетности до 1991 года развивалась в условиях плановой экономики, и соответственно, предоставляла несколько иную информация, чем это делает отчетность в рыночной экономики. Особое значение уделялось себестоимости производимой продукции, соответствию ее установленным нормативам и выполнению планов. Ряд авторов так характеризуют значение и состав бухгалтерской отчетности советского периода.

«Планово-централизованные методы управления экономикой требовали постоянного наблюдения за выполнением государственных планов, как со стороны самих предприятий, так и со стороны вышестоящих органов управления. Одним из основных источников сведений о том, как работают предприятия, являлась их отчетность. Оправданным считалось, что изучение отчетности позволяет выявлять причины

надлежащей работы и допущенных недостатков, а тем самым помогает находить пути улучшения деятельности. Бухгалтерская отчетность использовалась как для оперативного руководства предприятиями, так и для оценки итогов выполнения хозяйственных планов вышестоящими органами. При этом отчетность использовалась для последующего планирования. Все это предполагало наличие значительного количества отчетных форм (около 20 отчетных форм).

Даже беглое ознакомление с названием отчетных форм позволяет говорить о той значимости бухгалтерской отчетности, которая придавалась ей во времена действия указанной концепции. Конечно, в рыночных условиях хозяйствования такое количество информации об объектах учета представляется избыточным. Но бесценный опыт формирования информационных массивов по самым различным направлениям может и должен быть востребован в современных условиях хозяйствования.

2. ДОКУМЕНТЫ, СОСВЛЯЮЩИЕ СИСТЕМУ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сборник документов, имеющий название «Международные стандарты финансовой отчетности» и ежегодно издаваемый Комитетом по международным стандартам содержит следующие документы, часть из которых является обязательными для использования при составлении финансовой отчетности (если предприятие заявляет о том, что его отчетность составлена в соответствии с МСФО), а часть — нет:

Изменения в данном издании (Changes in this edition) — документ, представляющий краткий обзор

изменений, внесенных в данное издание. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.

Введение к данному изданию (Introduction to this edition) — документ, описывающий общую структуру Комитета по международным стандартам и процедуру принятия стандартов, а также дающий общий обзор документов, содержащихся в издании. До 2006 данный документ назывался просто «Введение». Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.

Конституция Комитета по международным стандартам (IASC Foundation Constitution) - документ, детально описывающий структуру и регламентирующий правила функционирования Комитета по международным стандартам. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.

Руководство по процедуре для Совета по международным стандартам (Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board (IASB)) — документ, детально описывающий организацию работы Совета по международным стандартам, в том числе, процедуру принятия стандартов. Впервые появился в издании 2007 года. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.

Руководство по процедуре для Комитета по интерпретациям (Due Process Handbook for the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)) — документ, детально описывающий организацию работы Комитета по интерпретациям, в том числе, процедуру принятия Интерпретаций, их статус и др.

Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности (Preface to International Financial Reporting Standards) — документ, излагающий цели Совета по международным стандартам и порядок его работы, а также объясняющий сферу применения, статус

и временные рамки действия МСФО. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) — документ, устанавливающий концепции, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей, на базе которого разрабатываются Международные стандарты финансовой отчетности. Формально, не является обязательным при составлении финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards) - собственно стандарты, разрабатываемые Советом по международным стандартам, и определяющие требования к содержанию финансовой отчетности. Как уже отмечалось, данные стандарты включают в себя Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards — IAS) (разработанные ранее действовавшим Комитетом по международным стандартам (IASC)) и Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards - IFRS) (разработанные Советом по международным стандартам (IASB), действующим в рамках нового Комитета по международным стандартам (IASCF)). И те, и другие стандарты имеют одинаковый статус, то есть являются обязательными при составлении финансовой отчетности. Отметим, что в начале большинства стандартов содержится раздел «Введение», в котором описываются основные причины принятия стандарта и основные внесенные в последнюю редакцию изменения; данный раздел служит информационным целям.

Интерпретации Международных стандартов финансовой отчетности (Interpretations) - документы,

разъясняющие подходы к однозначному применению стандартов в определенных конкретных ситуациях, и разрабатываемые Комитетом по интерпретациям. Включают в себя Интерпретации (SIC), разработанные предшествующим Комитетом по интерпретациям, и Интерпретации (IFRIC), разработанные действующим Комитетом по интерпретациям. Должны быть одобрены Советом по международным стандартам. Являются обязательными при составлении финансовой отчетности.

Руководство

по применению (Application Guidance) — документы, детальным образом предписывающие порядок применения стандарта. Существуют лишь для ряда стандартов, например, для МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 2, МСФО (IFRS) 3 и некоторых других. По статусу приравниваются к стандартам (в начале содержат фразу «являются неотъемлемой частью стандарта» (an integral part of the IFRS/Standard)), то есть являются обязательными при составлении финансовой отчетности.

Приложения, имеющие в начале фразу «являются неотъемлемой частью стандарта/интерпретации» (Appendixes - an integral part of the IFRS/the Interpretation) — документы, дополняющие текст стандарта/интерпретации или разъясняющие вопросы их применения. Существуют лишь для ряда стандартов/интерпретаций, например, приложение А «Используемые термины» и приложение В «Объединения бизнесов» к МСФО (IFRS) 1; Приложение А «Используемые термины» и Приложение В «Определение страхового контракта» к МСФО (IFRS) 4; Приложение «Примеры применения консенсуса» к Интерпретации (IFRIC) 2. Являются обязательными при составлении финансовой отчетности.

Руководства по использованию (Guidance on Implementing) — документы, представляющие способы и примеры возможного практического применения положений стандарта. Существуют лишь для ряда стандартов, например, разработаны руководства по использованию МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 1, МСФО (IFRS) 2, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IFRS) 5. Не являются обязательными при составлении финансовой отчетности.

Основы для выводов (Bases for Conclusions) — документы, описывающие причины и аргументы, в соответствии с которыми были приняты предписываемые или отклонены альтернативные решения проблем, рассматриваемых в конкретном стандарте. Существуют лишь для ряда стандартов, например, для МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 1, МСФО (IFRS) 2 и др. В некоторых из них, например, в Основах для выводов к МСФО (IFRS) 3, МСФО (IFRS) 4, содержится специальный отдельный раздел «Особые мнения», описывающий мнения несогласных членов Совета. Основы для выводов, как сопровождающие документы, существуют также для всех новых Интерпретаций (IFRIC). Не являются обязательными при составлении финансовой отчетности.

Иллюстративные примеры (Illustrative examples) — документы, содержащие примеры, иллюстрирующие применение требований стандарта в различных практических ситуациях. Существуют лишь для ряда стандартов, например, для МСФО (IAS) 19, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 3 и др. Иллюстративные примеры, как сопровождающие документы, существуют также для некоторых новых Интерпретаций: Интерпретация ((IFRIC) 1, Интерпретация ((IFRIC) 4, Интерпретация ((IFRIC) 7 и

др. Не являются обязательными при составлении финансовой отчетности.

Прочие приложения (Appendixes) — документы, служащие информационным целям. В конце большинства стандартов содержатся приложения с названием «Поправки к другим МСФО» (Amendments to other IFRSs), в которых обычно указывается, что необходимые поправки были внесены в текст стандартов, публикуемых в данном сборнике. Практически ко всем стандартам также представляется информация об утверждении стандарта членами Совета. В качестве исключения можно привести пример МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18, однако, это можно объяснить тем, что данные стандарты давно не пересматривались, и соответственно, форма представления информации несколько устарела. Кроме этого, следует упомянуть некоторые приложения, которые содержат указание на то, что они не являются частью стандарта, и носят самостоятельное название (например, приложения А и В к МСФО (IAS) 7, приложение к МСФО (IAS) 18). Однако, по смыслу они аналогичны иллюстративным примерам и имеют аналогичную индексацию страниц. Не являются обязательными при составлении финансовой отчетности.

Толковый словарь (Glossary of Terms) — документ, систематизирующий в алфавитном порядке термины, используемые в тексте стандартов. Для каждого термина дается определение и ссылка на соответствующий параграф стандарта или другого документа, в котором он используется. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.

Критерием, определяющим важность, на наш взгляд, является обязательность/необязательность использования документа при формировании

финансовой отчетности (если делается заявление о том, что отчетность составлена в соответствии с МСФО). Данный критерий дает возможность выделить две группы документов: документы, обязательные к применению, и документы необязательные к применению. В первую группу однозначно относятся:

МСФО (IAS и IFRS);

Интерпретации (SIC и IFRIC);

Руководства по применению, имеющие статус стандарта (Application Guidance /an integral part of the IFRS/Standard);

Приложения, имеющие статус стандарта/интерпретации (Appendixes /an integral part of the IFRS/the Interpretation).

Все остальные являются необязательными для использования, то есть составляют вторую группу. Эти документы выполняют либо организационно-определяющую функцию (например, конституция), либо информационную функцию (например, введение), либо вспомогательную по отношению к стандартам/интерпретациям функцию (например, иллюстративные примеры).

Особое место занимает документ «Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности» (в дальнейшем в тексте работы будет также использоваться сокращенное название данного документа — «Концептуальные основы»). Несмотря на формальную необязательность применения, фактически он обязателен для использования. Большая часть требований Концептуальных основ прямо или косвенно введена в текст МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 8: например,

использование ряда положений Концептуальных основ предписывается для разработки учетной политики МСФО (IAS) 8 (par. 11 (b)); на необходимость

выполнения некоторых положений Концептуальных основ имеется ссылка в МСФО (IAS) 1 (par.28). Поскольку стандарты являются обязательными для применения документами, автоматически становятся обязательными и требования Концептуальных основ. Более того, Концептуальные основы выполняют системообразующую роль, поскольку:

на основе этого документа разрабатываются все международные стандарты (на что имеется прямое указание в Предисловии к МСФО, и что следует из формулировки целей его создания, представленных в тексте самого документа);

положения этого документа введены в текст стандартов, регламентирующих формирование учетной политики и формирование финансовой отчетности, то есть оказывающих принципиально важное влияние на содержание финансовой отчетности

3. ПЕРЕХОД РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО (ФИНАНСОВОГО) УЧЕТА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Началом перехода российской системы бухгалтерского учета на МСФО можно считать принятие Государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, утв. Пост. Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1. В 1994 году была принята Программа реформирования бухгалтерского учета. В соответствии с этой программой в 1996 году вступил в действие Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ. В 1997 году был сделан еще один шаг для перехода на международные стандарты финансовой отчетности, и

была принята Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике. В рамках данной концепции была разработана и принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283. В целях выполнения этой программы вступили в действия практически все ныне действующие Положения по бухгалтерскому учету. С 2010 года активизируется процесс перехода на международные стандарты финансовой отчетности. В 2010 году принят Закон «О консолидированной финансовой отчетности», в соответствии с этим законом вся консолидированная бухгалтерская отчетность с 2015 года должна составляться по правилам МСФО. В 2011 году принимается План Минфина РФ на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, утвержден приказом Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. N 440 [5]. В 2011 году публикуется официальный перевод международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений к ним. С 2013 года вступает в действие новый закон «О бухгалтерском учете», целью которого является переход на МСФО.

Итак, разберем нашу систему регулирования бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности и выявим ее отличие от системы МСФО.

В соответствии с ПБУ 4/99 [7], бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

В соответствии с Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Закон № 402-ФЗ отмечает только внешних пользователей бухгалтерской отчетности, как и Концептуальные основы. Ранее действующий закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ определял внутренних и внешних пользователей. Наш законодатель, вслед за разработчиками МСФО, считает, что у внутренних пользователей – управленцев, менеджеров всех звеньев, есть более детальные источники информации о деятельности организации, а именно данные управленческого учета. Внешние же пользователи получают информацию об организации исключительно из бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как управленческая отчетность составляет коммерческую тайну.

Закон № 402-ФЗ не называет внешних пользователей. Но их называют Концептуальные основы финансовой отчетности. В качестве заинтересованных пользователей финансовой отчетности они указывают группу лиц, имеющих в отношении данной организации (группы организаций) экономический интерес. Документ выделяет существующих и потенциальных инвесторов, работодателей и прочих кредиторов[3], а так же иных пользователей.

Каждый из этих пользователей принимает в отношении конкретной компании (группы компаний) экономические решения. Потенциальные инвесторы

принимают решения - вкладывать деньги в организацию или нет; реальные инвесторы принимают решения – избавляться от имеющихся ценных бумаг компании или нет; заимодавцы – предоставлять кредиты и займы или нет; контрагенты – заключать хозяйственные договоры или нет; работники – продолжать трудовые отношения или подыскивать другое место работы; биржи – включать ли компанию в биржевой листок; а государство использует финансовую отчетность для целей планирования и прогнозирования.

Необходимо отметить, что международные стандарты финансовой отчетности имеют в своей основе так называемую англо-американскую модель организации бухгалтерского учета, которая формировалась в условиях сначала развивающегося, а затем развитого рынка капитала, и учитывала первоочередной интерес компаний получать финансовые ресурсы на фондовых рынках. Хотя концептуальные основы составления финансовой отчетности и декларируют принцип нейтральности, т. е. бухгалтерская отчетность должна быть нейтральной, она не должна отдавать предпочтения какой-либо одной группе пользователей, тем не менее, сама англо-американская учетная модель в своей основе была скорее нацелена на инвестора, на желание компании получить финансовые ресурсы. Таким образом, система МСФО во многом стоит на страже безопасности финансовых вложений инвестора, в частности, не позволяет организациям приукрашивать финансовые результаты и требует большей готовности к признанию убытков и обязательств, чем доходов и активов. Следствием этого правила является строгое требование отражать нереализованные убытки, связанные с обесценением актива до факта его продажи. Для его выполнения принят стандарт IAS 36 «Обесценение

активов». Кроме того, остальные стандарты, предусматривающие правила оценки активов, содержат обязательное требование проверки данного актива на обесценение перед составлением бухгалтерской отчетности, и если такое обесценение имело место, тогда необходимо признать нереализованные убытки.

Требование осмотрительности, а именно большей готовности к признанию убытков и обязательств, чем доходов и активов, содержится так же и в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету, а именно в ПБУ 1/2008 . Однако во всех остальных ПБУ [7-12], которые регламентируют правила учета и отражения в отчетности конкретных активов, отсутствует обязательное требование проверки актива на обесценение. А в вышедших в последние годы федеральных стандартах бухгалтерского учета эти требования содержатся, но не в таком объеме и не так жестко, как в международных стандартах. Поэтому требование осмотрительности, содержащееся в ПБУ 1/2008 можно считать в некотором смысле формальным, так как оно не раскрывается в других нормативных документах. Таким образом, одно из основополагающих различий отечественных правил учета и отчетности от международных – отсутствие жестких требований признания нереализованных убытков.

Вторым существенным отличием МСФО от российских правил учета являются применяемые способы оценки активов и обязательств. В российской практике активы оцениваются почти всегда по фактической себестоимости или сумме всех затрат, связанных с их приобретением. Очень редко применяется восстановительная стоимость, поскольку российские организации редко применяют процедуру переоценки. И практически очень редко применяются в российской учетной практике дисконтированные

оценки. Необходимость применения дисконтированных оценок предусмотрена только ПБУ8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в части оценочных обязательств, срок исполнения которых превышает 12 месяцев и в федеральном стандарте бухгалтерского учета 25/2018 «Учет аренды».

А МСФО предусматривает весьма широкое применение приведенных оценок. Так IAS 18 «Выручка» предусматривает необходимость дисконтированной оценки выручки «когда договор фактически представляет собой операцию финансирования», т. е. когда срок погашения выручки более года. IFRS 16 «Аренда» указывает на необходимость дисконтирования арендных платежей при оценке финансового актива и финансового обязательства, а так же оценке активов, полученных в финансовую аренду. Дисконтированные оценки в некоторых случаях применяются так же и при приобретении основных средств: IAS 16 «Основные средства» гласит, что если рассрочка платежа при приобретении основного средства превышает обычные условия кредитования, то тогда при его оценке необходимо дисконтировать сумму долга, и разницу между дисконтированным долгом и фактическим необходимо признавать как проценты на протяжении всего периода рассрочки и не включать их в стоимость основного средства. (Правда, так необходимо поступать в том случае, если основное средство не является активом с длительным сроком создания, в противном случае необходимо следовать требованиям IAS 23 «Затраты по займам»). Опять же это связано с монетарной позицией системы МСФО, ее ориентации на финансовые и фондовые рынки, поскольку

дисконтированные оценки исходят из концепции стоимости денег во времени

Последнее время уменьшаются расхождения между российским бухгалтерским учетом и международными стандартами финансовой отчетности. Например, в соответствии с IAS 16 «Основные средства» себестоимость объекта основных средств включает в себя так же и предварительную оценку затрат на их ликвидацию, и демонтаж по окончании срока службы и затраты, связанные с восстановлением окружающей среды и природных ресурсов на данном участке по окончании срока эксплуатации основного средства. Раньше ничего подобного не было в российском учете. Однако с выпуском федерального стандарта бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства» эти затраты так же включаются в первоначальную стоимость. Необходимо отметить, что система МСФО охватывает большее количество экономических отношений, чем российские правила. Например, у нас ничего не сказано в российских стандартах об учете в сельскохозяйственном секторе, существуют только соответствующие методические рекомендации. Гораздо большее внимание система МСФО уделяет учету финансовых активов и финансовых инструментов по сравнению с российским учетом.

Началом перехода российской системы бухгалтерского учета на МСФО можно считать принятие Государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, утв. Пост. Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1. В 1994 году была принята Программа реформирования бухгалтерского учета. В соответствии с этой программой в 1996 году вступил в

действие Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ. В 1997 году был сделан еще один шаг для перехода на международные стандарты финансовой отчетности, и была принята Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике. В рамках данной концепции была разработана и принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283. В целях выполнения этой программы вступили в действия практически все ныне действующие Положения по бухгалтерскому учету. С 2010 года активизируется процесс перехода на международные стандарты финансовой отчетности. В 2010 году принят Закон «О консолидированной финансовой отчетности», в соответствии с этим законом вся консолидированная бухгалтерская отчетность с 2015 года должна составляться по правилам МСФО. В 2011 году принимается План Минфина РФ на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, утвержден приказом Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. N 440 [5]. В 2011 году публикуется официальный перевод международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений к ним. С 2013 года вступает в действие новый закон «О бухгалтерском учете», целью которого является переход на МСФО.

Итак, разберем нашу систему регулирования бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности и выявим ее отличие от системы МСФО.

В соответствии с ПБУ 4/99 , бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе

данных бухгалтерского учета по установленным формам.

В соответствии с Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Закон № 402-ФЗ отмечает только внешних пользователей бухгалтерской отчетности, как и Концептуальные основы. Ранее действующий закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ определял внутренних и внешних пользователей. Наш законодатель, вслед за разработчиками МСФО, считает, что у внутренних пользователей – управленцев, менеджеров всех звеньев, есть более детальные источники информации о деятельности организации, а именно данные управленческого учета. Внешние же пользователи получают информацию об организации исключительно из бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как управленческая отчетность составляет коммерческую тайну.

Закон № 402-ФЗ не называет внешних пользователей. Но их называют Концептуальные основы финансовой отчетности. В качестве заинтересованных пользователей финансовой отчетности они указывают группу лиц, имеющих в отношении данной организации (группы организаций) экономический интерес. Документ выделяет существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов, а так же иных пользователей.

Каждый из этих пользователей принимает в отношении конкретной компании (группы компаний) экономические решения. Потенциальные инвесторы принимают решения - вкладывать деньги в организацию или нет; реальные инвесторы принимают решения – избавляться от имеющихся ценных бумаг компании или нет; заимодавцы – предоставлять кредиты и займы или нет; контрагенты – заключать хозяйственные договоры или нет; работники – продолжать трудовые отношения или подыскивать другое место работы; биржи – включать ли компанию в биржевой листок; а государство использует финансовую отчетность для целей планирования и прогнозирования.

Необходимо отметить, что международные стандарты финансовой отчетности имеют в своей основе так называемую англо-американскую модель организации бухгалтерского учета, которая формировалась в условиях сначала развивающегося, а затем развитого рынка капитала, и учитывала первоочередной интерес компаний получать финансовые ресурсы на фондовых рынках. Хотя концептуальные основы составления финансовой отчетности и декларируют принцип нейтральности, т. е. бухгалтерская отчетность должна быть нейтральной, она не должна отдавать предпочтения какой-либо одной группе пользователей, тем не менее, сама англо-американская учетная модель в своей основе была скорее нацелена на инвестора, на желание компании получить финансовые ресурсы. Таким образом, система МСФО во многом стоит на страже безопасности финансовых вложений инвестора, в частности, не позволяет организациям приукрашивать финансовые результаты и требует большей готовности к признанию убытков и обязательств, чем доходов и активов. Следствием этого правила является строгое требование

отражать нереализованные убытки, связанные с обесценением актива до факта его продажи. Для его выполнения принят стандарт IAS 36 «Обесценение активов». Кроме того, остальные стандарты, предусматривающие правила оценки активов, содержат обязательное требование проверки данного актива на обесценение перед составлением бухгалтерской отчетности, и если такое обесценение имело место, тогда необходимо признать нереализованные убытки.

Требование осмотрительности, а именно большей готовности к признанию убытков и обязательств, чем доходов и активов, содержится так же и в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету, а именно в ПБУ 1/2008 . Однако во всех остальных ПБУ, которые регламентируют правила учета и отражения в отчетности конкретных активов, отсутствует обязательное требование проверки актива на обесценение. А в вышедших в последние годы федеральных стандартах бухгалтерского учета эти требования содержатся, но не в таком объеме и не так жестко как в международных стандартах. Поэтому требование осмотрительности, содержащееся в ПБУ 1/2008 можно считать в некотором смысле формальным, так как оно не раскрывается в других нормативных документах. Таким образом, одно из основополагающих различий отечественных правил учета и отчетности от международных – отсутствие жестких требований признания нереализованных убытков.

Вторым существенным отличием МСФО от российских правил учета являются применяемые способы оценки активов и обязательств. В российской практике активы оцениваются почти всегда по фактической себестоимости или сумме всех затрат, связанных с их приобретением. Очень редко применяется восстановительная стоимость, поскольку

российские организации редко применяют процедуру переоценки. И практически очень редко применяются в российской учетной практике дисконтированные оценки. Необходимость применения дисконтированных оценок предусмотрена только ПБУ8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в части оценочных обязательств, срок исполнения которых превышает 12 месяцев и в федеральном стандарте бухгалтерского учета 25/2018 «Учет аренды».

А МСФО предусматривает весьма широкое применение приведенных оценок. Так IAS 18 «Выручка» предусматривает необходимость дисконтированной оценки выручки «когда договор фактически представляет собой операцию финансирования», т. е. когда срок погашения выручки более года. IFRS 16 «Аренда» указывает на необходимость дисконтирования арендных платежей при оценке финансового актива и финансового обязательства, а так же оценке активов, полученных в финансовую аренду. Дисконтированные оценки в некоторых случаях применяются так же и при приобретении основных средств: IAS 16 «Основные средства» гласит, что если рассрочка платежа при приобретении основного средства превышает обычные условия кредитования, то тогда при его оценке необходимо дисконтировать сумму долга, и разницу между дисконтированным долгом и фактическим необходимо признавать как проценты на протяжении всего периода рассрочки и не включать их в стоимость основного средства. (Правда, так необходимо поступать в том случае, если основное средство не является активом с длительным сроком создания, в противном случае необходимо следовать требованиям IAS 23 «Затраты по займам»). Опять же это связано с

монетарной позицией системы МСФО, ее ориентации на финансовые и фондовые рынки, поскольку дисконтированные оценки исходят из концепции стоимости денег во времени

Последнее время уменьшаются расхождения между российским бухгалтерским учетом и международными стандартами финансовой отчетности. Например, в соответствии с IAS 16 «Основные средства» себестоимость объекта основных средств включает в себя так же и предварительную оценку затрат на их ликвидацию, и демонтаж по окончании срока службы и затраты, связанные с восстановлением окружающей среды и природных ресурсов на данном участке по окончании срока эксплуатации основного средства. Раньше ничего подобного не было в российском учете. Однако с выпуском федерального стандарта бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства» эти затраты так же включаются в первоначальную стоимость. Так же необходимо отметить, что система МСФО охватывает большее количество экономических отношений, чем российские правила. Например, у нас ничего не сказано в российских стандартах об учете в сельскохозяйственном секторе, существуют только соответствующие методические рекомендации. Гораздо большее внимание система МСФО уделяет учету финансовых активов и финансовых инструментов по сравнению с российским учетом.

4. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Этот документ не является стандартом, более того в нем сказано, что если положения стандартов

противоречат концептуальным основам, то применяются положения стандартов, тем не менее это очень важный документ. В нем изложена политика и идеология МСФО и все стандарты принимаются в соответствии с требованиями концептуальных основ. Если какой-то из стандартов противоречит концептуальным основам, то при составлении отчетности руководствуются стандартом, но в дальнейшем стандарт будет переработан и приведен в соответствие с концептуальными основами.

В концептуальных основах указаны пользователи финансовой отчетности, т.е. лица, которые получают информацию, содержащуюся в финансовых отчетах и принимают на ее основе экономические решения. Это инвесторы, в том числе и потенциальные, заимодавцы и прочие кредиторы. Инвесторами являются акционеры компании, если она является корпорацией и учредители, если компания не инкорпорирована, то есть не является акционерным обществом.

Заимодавцы это лица, предоставившие организации кредит или займ, это, как правило, банки, либо лица, являющиеся кредиторами компании. Кредиторами являются все лица, перед которыми организация имеет задолженность: это поставщики, покупатели, в том случае, если ими была перечислена предоплата, государство в части налоговых платежей, работники, поскольку перед ними организация несет задолженность по выплате заработной платы, так же иные кредиторы.

Инвесторы на основании финансовой отчетности в первую очередь обращают внимание на рентабельность компании, поскольку их интересуют дивиденды, заимодавцы и прочие кредиторы на ликвидность, поскольку их в первую очередь интересует погашение обязательств перед ними. В любом случае

заинтересованные пользователи на основании данных финансовой отчетности принимают экономические решения, такое как приобретать ли ценные бумаги компании, придержать или продать акции компании, так же предоставлять ли ей кредит и вступать ли с ней в хозяйственные отношения, в результате которых образуется кредиторская задолженность данной компании.

В предыдущей редакции концептуальных основ в качестве заинтересованных пользователей были названы:

Инвесторы (investors), как реальные, так и потенциальные (не совпадает с руководителем). Принимают решения: вкладывать в компанию деньги или нет. Индикаторы: динамика прибыли за несколько лет, изменение курса акций компании, рентабельность деятельности

Займодавцы (lenders), в т.ч. держатели облигаций, банки. Принимают решения: давать или не давать деньги в долг. Индикаторы: показатели ликвидности (общая, срочная, абсолютная), доля собственного оборотного капитала в оборотных активах; показатели финансовой независимости/зависимость.

Контрагент (suppliers and customers), в т.ч. поставщики и покупатели. Принимают решения - работать или нет с контрагентом. Индикаторы: ликвидность, доля собственных оборотных средств.

Работники (employees).

Биржи. Они принимают решение о включении ценных бумаг компании в биржевой листинг. Биржи предъявляют самые высокие требования к отчетности.

Правительство и государственные органы (government) используют финансовую отчетность для составления планов социально-экономического развития а так же для проверки взыскания налогов в России. По

закону «О бухгалтерском учете» надо предоставлять отчетность всем заинтересованным лицам и в органы государственной статистики. Общественность

По сути, из новой редакции убраны только государство и общественность, все остальные пользователи оставлены

В Концептуальных основах сказано, что в основе составления финансовой отчетности лежит принцип начислений, то есть доходы и расходы признаются в момент их возникновения, не зависимо от движения денежных средств. Например основной доход – выручка признается в момент отгрузки, аванс покупателя признается как кредиторская задолженность; затраты признаются в момент начисления.

В концептуальных основах указано, что информация, представленная в финансовых отчетах должна соответствовать следующим качественным характеристикам: уместности и правдивому представлению.

Уместность (relevance) означает, что информация должна помогать пользователям принимать экономические решения. Информация уместна, если она помогает пользователю принимать экономические решения. Финансовая информация способна значительно влиять на решения, если она имеет прогнозную или подтверждающую ценность либо и то и другое.

Прогнозной ценностью обладает информация, если пользователь на ее основе может составлять прогнозы развития компании. Информация имеет подтверждающую ценность, если пользователь на ее основе может оценить достоверность ранее сделанных оценок.

Так же специфическим аспектом уместности является существенность. Информация является

существенной, если ее пропуск или искажение повлияет на принимаемые пользователем экономические решения.

Существенность может быть количественная и качественная. Оба вида определяются профессиональным суждением бухгалтера. Способ определения существенности должен быть прописан в учетной политике.

ПРАВДИВОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ

Финансовые отчеты представляют экономические явления в словах и цифрах. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только представлять уместные экономические явления, но и правдиво представлять сущность экономических явлений, для представления которых она предназначена.

Правдивое представление информации (faithful representation) означает, что финансовая отчетность не должна содержать существенных ошибок и искажений, которые могли бы повлиять на решения пользователей

Правдивое представление раскрывается через следующие правила.

- Приоритет экономического содержания над юридической формой (substance over form)

Например: предприятие выпускает продукцию и продает ее торговой организации. Условия договора предусматривают, что в случае если товар не будет продан в течение определенного периода времени, то товар возвращается обратно поставщику.

В этом случае с учетом правила приоритета экономического содержания над юридической формой данные отношения оформляются как договор комиссии

- Требование нейтральности (neutrality) – фин. отчетность не должна составляться так, чтобы целенаправленно влиять на решения определенной группы пользователей. Например, через правила

учетной политики можно влиять на прибыль. Таким образом, если компания хочет выгодно продать ценные бумаги на фондовом рынке, то она может быть заинтересована показать большую прибыль. Для целей налогообложения компания может захотеть показать прибыль значительно меньше. Поэтому требование концептуальных основ говорит о том, что информация должна быть нейтральной, не отдавая предпочтения ни одному из пользователей

-Осмотрительность/консерватизм (prudence/conservatism)– ограничивает возможности влияния бухгалтера на чистую прибыль – финансовая отчетность должна быть составлена осторожно, организация должна быть больше готова признавать обязательства и расходы, чем активы и доходы. Активы и доходы не должны быть завышены, обязательства и расходы не должны быть занижены. Если убыток фактически не получен, но является вероятным, то такой убыток необходимо признать и отнести на текущие расходы. Этот принцип раскрывается тем, что перед составлением отчетности организация обязана проверять активы на обесценение, и если такое обесценение произошло, то признавать не реализованные убытки.

В российском учете для отражения обесценения товаров, если оно произошло введен счет 14 «Резерв под снижение стоимости материальных запасов

РСБУ :

Д 91 Прочие расходы К 14 Резерв под снижение стоимости материальных запасов

МСФО:

Д расходы по обесценению

К запасы

Так же принцип осмотрительности обязывает компанию отражать оценочные обязательства

Оценочные обязательства – обязательства, которых с юридической точки зрения нет, но есть весьма большая вероятность того, что они возникнут в ближайшем будущем .

Если велика вероятность получения затрат/обязательств, но ещё нет их документального основания, то компания признает затраты, если велика вероятность получения актива, но еще нет для этого документального основания, то активы не признаются .

Например: В суде компания выступает истцом, суд не закончен, юристы компании на 99% уверены, что суд будет выигран, то актив не признается в финансовой отчетности. При обратной ситуации компания выступает ответчиком, суд не закончен, юристы компании на 99% уверены, что суд не будет выигран, но обязательство признается в финансовой отчетности как оценочное обязательство.

Качественные характеристики, повышающие полезность информации

Сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность являются качественными характеристиками, повышающими полезность информации, являющейся уместной и обеспечивающей правдивое представление того, для представления чего она предназначена. Так же важна полнота представления информации

Полнота (completeness) – в учете должны быть отражены все операции без пропусков и искажений

Сопоставимость (comparability) – фин. отчетность должна быть сопоставима с фин. отчетностью той же компании за предшествующие периоды, а также с фин. отчетностью других компаний. Сопоставимость отчетности одной компании за разные периоды достигается применением одних и тех же норм учетной политики, сопоставимость между отчетностью разных

компаний достигается применением международных стандартов

Своевременность – все операции должны быть отражены в учете в момент их совершения.

Классификация, систематизация и четкое, краткое представление информации делают ее понятной.

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И ОТЧИТЫВАЮЩАЯСЯ ОРГАНИЗАЦИЯ

Цель финансовой отчетности состоит в предоставлении финансовой информации об активах отчитывающейся организации, о ее обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах, являющейся полезной для пользователей финансовой отчетности при оценке перспектив будущих чистых поступлений денежных средств в отчитывающуюся организацию и при оценке деятельности руководства организации по ответственному управлению ее экономическими ресурсами.

Цели финансовой отчетности – предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности, изменении в финансовом положении предприятия. Эта информация нужна широкому кругу пользователей для принятия экономических решений.

Информация о финансовом положении представляется в отчете о финансовом положении (statement of financial position, баланс).

Информация о результатах деятельности предприятия приводится в отчете о совокупной прибыли (statement of comprehensive income) который может делиться на отчет о прибылях и убытках и на отчет о совокупной прибыли)

Информация об изменении в финансовом положении показывается в отчетности с помощью отдельной формы отчетности – отчет об изменениях в капитале (statement of change in equity).

Информация о движении денежных средств предоставляется в отчете о движении денежных средств

Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что отчитывающаяся организация осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем. Таким образом, используется допущение, что организация не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или прекратить свою коммерческую деятельность. Если же такое намерение или необходимость существует, то может потребоваться составление финансовой отчетности на другой основе.

Концепция непрерывной деятельности предполагает что у организации нет намерений досрочно прекратить свою деятельность, а значит, все активы и обязательства будут погашаться в нормальном для них порядке, не предполагается, что компания будет досрочно погашать активы и обязательства. Если есть намерения закончить деятельность, то отчетность составляется в соответствии с требованиями IFRS 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность». Они предусматривают пересчет финансовой отчетности, как минимум за 2 года с учетом досрочного погашения активов и обязательств)

Консолидированная финансовая отчетность предоставляет информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах, как материнской организации, так и ее дочерних организаций как единой отчитывающейся организации. Данная информация является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов материнской организации при оценке перспектив будущих чистых

поступлений денежных средств в материнскую организацию. Это объясняется тем, что чистые поступления денежных средств в материнскую организацию включают распределения, осуществляемые дочерними организациями в пользу материнской организации, и такие распределения зависят от чистых поступлений денежных средств в дочерние организации.

Неконсолидированная финансовая отчетность предназначена для предоставления информации об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах материнской организации, но не ее дочерних организаций. Эта информация может быть полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов материнской организации.

Содержание финансовой отчетности в МСФО является следствием основной цели ее составления и представления, состоящей в обеспечении внешних пользователей полезной и надежной информацией. Показатели финансовой отчетности взаимосвязаны. Они характеризуют разные стороны происшедших фактов, событий, явлений хозяйственной деятельности.

Каждая форма отчетности, исходя из МСФО, содержит информацию, односторонне характеризующую деятельность организации. Например, отчет об изменениях в капитале создает представление о движении собственного капитала по направлениям в течение отчетного периода, а его содержание зависит от организационно-правовой формы хозяйствования. Формирование более полного представления об источниках и составляющих капитала возможно с привлечением информации бухгалтерского баланса, отчета о прибыли и убытках.

Показатели отчетности сгруппированы в соответствии с их экономическим смыслом по

элементам. Элементы финансовой отчетности представляют группы основных информационных характеристик, позволяющих реализовать цели финансовой отчетности в системе МСФО.

Среди элементов выделяют активы, обязательства, капитал, которые позволяют оценить финансовое состояние организации и отражаются в бухгалтерском балансе, в отчете об изменениях в капитале, а также доходы и расходы для определения финансовых результатов, которые отражаются в отчете о прибыли и убытках, отчете о движении денежных средств.

Элементы финансовой отчетности это широкие категории показателей, обладающие сходными характеристиками. Концептуальные основы выделяют пять элементов финансовой отчетности:

Активы

Обязательства

Собственный капитал

Доходы

Расходы

Первые три элемента, а именно активы, обязательства и собственный капитал отражаются в отчете о финансовом положении, а доходы и расходы отражаются в отчете о прибылях, убытка и прочих компонентах совокупного дохода.

Элементы финансовой отчетности признаются, т.е. включаются в финансовую отчетность при выполнении двух условий:

Приток/отток экономических выгод, связанных с этим элементом, должен быть вероятен

Элемент возможно достоверно оценить в денежном выражении

Активы (Assets)

Это ресурсы, контролируемые компанией по состоянию на отчетную дату. Они появились в результате прошлых событий. При использовании этих ресурсов в будущем компания получить приток экономических выгод.

Основной критерий при признании актива это не право собственности, а контроль. Если компания контролирует актив, то это означает, что она получает выгоды, связанные с использованием актива. Если есть основание считать, что актив не будет в будущем приносить экономические выгоды, то актив списывается с баланса. Так же перед составлением отчетности организация должна проверять актив на обесценение, то есть сравнивать историческую стоимость актива (себестоимость) и его чистую стоимость реализации

Обязательства (Liabilities)

Задолженность или обязанность компании, которая существует на отчетную дату. Она возникла в результате прошлых событий и в результате его урегулирования в будущем произойдет отток ресурсов из компании, содержащих экономические выгоды.

Большинство обязательств урегулируются денежными средствами. Однако, иногда они погашаются товарами (авансы покупателя), товарами, работами и услугами (взаимозачет) или переходом обязательств в собственный капитал в случаях:

- 1) конвертируемые облигации
 - 2) не взыскание задолженности в течение трех лет
- Собственный капитал (Equity)

Разница между всеми активами компании и всеми ее обязательствами.

$$СК = А - О \text{ (то же самое чистые активы)}$$

$$А = О + СК$$

Чистые активы по РСБУ отличаются от собственного капитала на величину доходов будущих

периодов (которые отнесены к краткосрочным обязательствам). В соответствии с МСФО чистые активы равны собственному капиталу.

Доходы (Revenues)

Доходы это увеличение экономических выгод компании, отличные от вложений в собственный капитал. Признание доходов приводит либо к увеличению активов, либо к уменьшению обязательств. В любом случае признание доходов увеличивает собственный капитал.

В соответствии с МСФО доходы делятся на 2 категории:

Доходы, учитываемые в составе прибыли

Прочие совокупные доходы (в РСБУ – отражение операций по изменению капитала): переоценка, пенсионные вклады, некоторые операции с финансовыми активами (например, хеджирование)

Расходы (Expenses)

Расходы это уменьшение экономических выгод в отчетном периоде отличное от изъятий собственников. Расходы приводят к выбытию или истончению активов или увеличению обязательств. В любом случае признание расходов уменьшает собственный капитал.

В соответствии с МСФО расходы делятся на 2 категории:

Расходы, учитываемые в составе прибыли

Прочие совокупные расходы (в РСБУ – отражение операций по изменению капитала): переоценка, пенсионные вклады, некоторые операции с финансовыми активами (например, хеджирование)

Таблица 1

Элементы финансовой отчетности

Понятия,	Э	Определение или описание
----------	---	--------------------------

рассмотренные в главе 1	элемент	
Экономический ресурс	Актив	<p>Существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий.</p> <p>Экономический ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод.</p>
Права требования	Обязательство	Существующая обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.
	Собственный капитал	Остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств.
Изменения в экономических ресурсах и правах требования, отражающие финансовые результаты деятельности	Доходы	Увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами держателей прав, требования в отношении собственного капитала организации.
	Расходы	Уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с распределениями в пользу держателей прав, требования в отношении собственного капитала организации.

Прочие изменения в экономических ресурсах и правах требования	-	Взносы держателей прав требования в отношении собственного капитала организации и распределения в пользу этих держателей.
	-	Обмен активами или обязательствами, который не приводит к увеличению или уменьшению собственного капитала.

Способы оценки активов

В МСФО применяются четыре способа оценки активов :

Историческая стоимость или себестоимость (historical cost)

Текущая стоимость (current cost)

Стоимость реализации (realisable value)

Справедливая стоимость

Настоящая дисконтированная стоимость (present value)

Себестоимость/историческая стоимость (Historical cost)

Сумма затрат на приобретение актива и доведение его до состояния, в котором он становится пригодным к использованию по назначению. Наиболее надежный способ оценки: все документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением актива. Но если актив был приобретен много лет назад, то данная оценка не является полезной для принятия экономического решения.

РСБУ – всегда по себестоимости, очень редко переоценки.

Стоимость возмещения/ восстановительная

(Current cost)

Сумма затрат, которая потребовалась бы для приобретения или создания такого же имущества в настоящий момент времени за вычетом амортизации.

Стоимость реализации (Realisable value)

Сумма, за которую можно реализовать актив в настоящий момент времени.

Чистая стоимость реализации (Net realisable value)

Текущая рыночная стоимость актива за вычетом затрат непосредственно связанных с реализацией данного актива.

Если чистая стоимость реализации меньше чем себестоимость, то в отчетности актив отражается по чистой стоимости реализации.

Справедливая стоимость (Fair value)

Денежная сумма, на которую можно обменять актив, продать или купить при совершении сделки между:

Независимыми

Хорошо осведомленными

Желающими совершить сделку
лицами.

Настоящая дисконтированная стоимость (Present value)

Сумма будущих выгод от использования актива, включающая также и его ликвидационную стоимость. При этом будущие выгоды приводятся к настоящей стоимости путем дисконтирования.

Дисконтированная оценка учитывает стоимость денег во времени. В основу дисконтированной стоимости положена преобразованная форма сложных процентов.

$$FV = PV * ((1+r)^n)$$



$$PV = FV / ((1+r)^n) \quad (1.1)$$

r – либо WACC, либо ставка рефинансирования ЦБ РФ.

FV – будущая стоимость;

PV – настоящая стоимость

T – количество лет

Данная оценка наиболее интересна пользователям, но наименее надежна.

5. IAS 1 ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассмотренные элементы образуют содержание форм финансовой отчетности в МСФО. Годовая отчетность, составленная по международным стандартам, должна содержать следующие документы:

- отчет руководства;
- учетную политику;
- формы финансовой отчетности;
- пояснения к формам финансовой отчетности;
- заключение аудитора.

Ответственными за подготовку и представление годовой отчетности по МСФО являются Совет директоров или другой руководящий орган компании. В ней обязательно должна раскрываться следующая информация общего назначения:

- юридический адрес, постоянное местонахождение (место ведения дела), организационно-правовая форма компании;
- характеристика основных видов деятельности;

- наименование материнской компании и конечной материнской компании группы;
- количество работающих либо на конец отчетного периода, либо в среднем за период.

Отчет (финансовый обзор) руководства организации включает произвольные формы. В них представляют наиболее важную информацию для объективной оценки итогов работы организации пользователями за отчетный период и надежного прогнозирования результатов в будущем: расчет и анализ показателей, характеризующих финансовое состояние и финансовые результаты, подробные расшифровки наиболее существенных бухгалтерских счетов, информацию по вопросам охраны окружающей среды, отчеты по налогообложению, основные инвестиционные проекты. Кроме этого, в финансовый отчет руководства может входить:

- информация об изменениях внешней и внутренней среды работы компании, реакции на них руководства и достигнутых экономических результатах;
 - характеристика инвестиционной политики, направленной на увеличение финансовых результатов и дивидендов;
 - политика в области маневрирования ресурсами компании для оценки пользователями ее эффективности;
- описание достижений компании, которые не отражены в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Учетная политика представляет подходы и правила, используемые компанией в соответствии с МСФО, для составления и представления финансовой отчетности.

Учетная политика, представленная в финансовой отчетности, должна содержать следующее:

- основы оценки активов и обязательств организации, а также их видов, категорий, групп, используемых при подготовке финансовой отчетности;
- описание каждого конкретного вопроса учетной политики, имеющего существенное значение для понимания внешним пользователем данных отчетности.

Учетная политика должна включать следующие конкретные вопросы:

- признания выручки;
- принципов консолидации отчетности дочерних и ассоциированных компаний;
- объединения компаний;
- совместной деятельности;
- признания и амортизации внеоборотных активов;
- капитализации затрат по займам и другим затратам;
- договоров подряда;
- инвестиционной собственности;
- финансовых инструментов;
- аренды;
- затрат на исследования и разработку;
- запасов;
- налогов, в том числе отложенных;
- резервов;
- затрат на пенсионное обеспечение;
- пересчета иностранной валюты и хеджирования;
- определения хозяйственных и

- географических сегментов и принципов распределения затрат между сегментами;
- определения денежных средств и их эквивалентов;
- учета инфляции;
- учета правительственных субсидий.

Финансовая отчетность - это структурированное представление данных о хозяйственной деятельности и финансовой позиции компании. Она составляется по методу начисления. Показатели отчетности идентичны представленным в предшествующих отчетных периодах за редким исключением, оговоренным дополнительно. Статьи, выделяемые в отчетности, являются существенными. Несущественные статьи объединяются с суммами аналогичного характера или назначения. Статьи противоположного экономического содержания не подвергаются взаимозачету, если только подобная процедура предусматривается или разрешается стандартом.

Формы финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, включают бухгалтерский баланс, отчет о прибыли и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в капитале.

Бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении), составляемый по требованиям международных стандартов, представлен в приложении 1 к МСФО. Основной подход к формированию информации в балансе - представление и раскрытие имущества (активов) и обязательств (источников имущества) компании на отчетную дату и в сопоставлении с данными предшествующего периода.

Отчет о прибылях и убытках, представленный в «Международных стандартах финансовой отчетности» в

приложении 1, содержит общий финансовый результат за данный и предшествующий периоды, который складывается из доходов и расходов от операционной (основной) деятельности, затрат на финансирование и доходов от ассоциированных компаний, налогов на прибыль, доли меньшинства и результатов чрезвычайных обстоятельств (экстраординарных событий). По этим данным ведется расчет чистой прибыли за период.

Отчет составляется одним из двух разрешенных МСФО 1 способов: по видам затрат (затратный тип) или по статьям затрат (функциональный тип).

Отчет о движении денежных средств основан на представлении входящих и исходящих денежных потоков по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности компании. МСФО предусматривает составление отчета, используя один из двух альтернативных способов: прямой или косвенный.

Отчет об изменениях в капитале может быть двух типов:

- отчет, отражающий все изменения в капитале;
- отчет, отражающий изменения в капитале, отличные от операций капитального характера с владельцами и распределений им.

Однако, независимо от типа отчета в нем должны содержаться данные по каждой статье доходов и расходов, прибылей и убытков, которые признаются в капитале. Содержание отчета определяется юридическим статусом компании.

Пояснения к формам финансовой отчетности включают информацию, которая не нашла отражения в отчете руководства (финансовом отчете) компании, в формах финансовой отчетности, но которая необходима внешним пользователям для создания полной и

объективной картины деятельности, контроля ее результатов, прогнозирования будущих инвестиционных выгод. Пояснения имеют такое содержание и степень аналитичности, чтобы вызвать доверие к руководству, их компетентности, безопасности вложений и высокой степени доходности.

Заключение аудитора дает основание для утверждения, что финансовая отчетность компании отражает реальное финансовое состояние и финансовые результаты деятельности.

Таблица 2

Требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу

МСФО	РСБУ
Нормативное регулирование	
МСФО 1	Закон о бухучете № 402 ПБУ 1/08, ПБУ 4/99 Приказ Минфина № 34н Приказ Минфина № 66н Приказ Минфина № 94н
Основные положения	
МСФО требуют отражения определенных статей, но никаких предписаний по формату представления отчетных показателей не существует	Форма баланса установлена официально
Предприятие	Активы и

<p>представляет отчет о финансовом положении с подразделением активов и обязательств на оборотные/текущие и внеоборотные/нетекучие . Также возможно предоставление отчета, где активы и обязательства перечисляются в порядке их ликвидности</p>	<p>обязательства должны отражаться в балансе с подразделением на оборотные/внеоборотные и соответственно краткосрочные/долгосрочные</p>
<p>В дополнение к заданному минимуму показателей предприятие может включить в отчет дополнительные строки, подразделы и промежуточные итоги</p>	<p>Самостоятельно предприятие определяет лишь детализацию предписанных укрупненных статей. Дополнительные строки и промежуточные итоги включению не подлежат. По каждому разделу баланса предусмотрен раздел «Прочие», в который включаются показатели, не относящиеся ни к одной категории установленного минимума</p>

Бухгалтерский баланс (Отчет о финансовом положении) по МСФО должен, по меньшей мере, включать статьи, представляющие следующие суммы:

Основные средства;

Инвестиционное имущество;
Нематериальные активы;
Финансовые активы;
Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;

Биологические активы;

Запасы;

Торговая и прочая дебиторская задолженность;

Денежные средства и их эквиваленты;

Итоговая сумма активов, классифицируемых как предназначенные для продажи, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность";

Торговая и прочая кредиторская задолженность;

Резервы;

Финансовые обязательства;

Обязательства и активы по текущему налогу, как определено в МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль";

Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, как определено в МСФО (IAS) 12;

Обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;

Неконтролирующие доли, представленные в составе капитала;

Выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия.

Предприятие также должно представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы в отчете о финансовом положении, если такое представление необходимо для понимания финансового положения предприятия.

Согласно МСФО актив классифицируется как оборотный, если он отвечает одному из условий:

По прогнозам предприятия данный актив будет реализован в ходе обычного операционного цикла, либо он будет продан или использован в течение операционного цикла. В данном случае под операционным циклом следует понимать четко определяемый промежуток времени между приобретением активов для обработки и их конечным обращением в денежные средства;

Данный актив предназначен главным образом для целей торговли;

По прогнозам предприятия данный актив будет реализован в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода.

Данный актив представляет собой денежные средства или эквиваленты денежных средств, которые доступны минимум в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода для передачи в обмен на покупку или для погашения обязательств

Обязательство классифицируется как текущее, если оно отвечает любому из следующих условий:

По прогнозам обязательство будет погашено в ходе обычного операционного цикла предприятия;

Данное обязательство предназначено главным образом для целей торговли.

В отличие от МСФО, единственным критерием для представления активов и обязательств в балансе является срок их обращения или погашения соответственно. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если ожидаемый срок их обращения (погашения) составляет не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла.

Таблица 3

Требования, предъявляемые к отчету о прибылях и убытках

МСФО	РПБУ
Нормативное регулирование	
МСФО 1	ПБУ 4/99 ПБУ 9/99 ПБУ 10/99 Приказ Минфина №66н
Основные положения	
Отчет о совокупной прибыли представляется либо в форме единого отчета, либо в форме двух отчетов, где один – отчет о прибылях или убытках (показываются составляющие прибыли или убытка), второй – самостоятельный отчет о совокупной прибыли	РСБУ не предусматривают составления отчета о совокупной прибыли. Однако в отчете о прибылях и убытках справочно приводится информация о компонентах, которые вместе с показателем чистой прибыли или убытка составляют совокупный финансовый результат периода
МСФО требуют отражения определенных статей, но заданного формата по представлению отчетных показателей не существует	Используется типовая форма отчета о прибылях и убытках, установленная приказом Минфина №66н
Анализ расходов. Исходя либо из их характера, либо из	Расходы необходимо классифицировать по

функционального назначения, следует представлять в отчете о совокупной прибыли или в пояснениях к финансовой отчетности	функциональному признаку. Классификация в соответствии с их характером раскрывается в пояснениях.
Представление альтернативных показателей не запрещено	Включение в отчет о прибылях и убытках альтернативных показателей не предусмотрено. Раскрытие таких показателей в пояснениях не запрещается.
Предприятие представляет дополнительные статьи доходов и расходов, разделы или промежуточные итоги, когда это необходимо для понимания финансового результата (МСФО 1.85, 86)	РСБУ предусматривают отдельное представление определенных видов доходов и связанных с ними расходов только в случае существенного данных показателей.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (отчет о совокупном доходе) должен представлять помимо разделов прибыли или убытка и прочего совокупного дохода следующее [28]:

Прибыль или убыток;

Итого прочий совокупный доход;

Совокупный доход за период, отражающий общее значение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода.

Помимо разделов прибыли или убытка и прочего совокупного дохода предприятие должно представлять следующие статьи как распределение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода за период:

- прибыль или убыток за период, относящийся к:
 - неконтролирующей доле;
 - владельцам материнского предприятия.
- совокупный доход за период, относящийся к:
 - неконтролирующей доле;
 - владельцам материнского предприятия.

Согласно требованиям МСФО все необходимые дополнительные сведения раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности. Пояснительная информация бывает количественная или качественная, может быть представлена в форме таблиц и текстов. В МСФО нет регламентированных видов приложений, пояснений или примечаний. Все они даются в произвольной форме, но при этом должны выполняться требования всех стандартов по раскрытию информации.

В российском учете существуют четыре формализованных приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:

- Отчет об изменениях капитала (форма № 3);
- Отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6);

Пояснительная записка

Формы № 3 и № 4 совпадают по содержанию с видами основных отчетов по МСФО. Форма № 6 является приложением, применяемым только организациями, использующими целевое финансирование. Остается одна регламентированная

форма собственно пояснений для всех организаций – это приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

К отчету о прибылях и убытках добавлены строки под заголовком «Справочно» и отдельная таблица «Расшифровка отдельных прибылей и убытков». Отчет об изменениях капитала дополняется отдельной таблицей «Резервы», а также разделом «Справки». Все остальные приложения, пояснения и примечания в России не регламентированы. На практике они обозначаются собирательным термином «Пояснительная записка». Требования российских нормативных документов, в том числе формализация отдельной пояснительной информации, не препятствуют тому, чтобы представить информацию, которая требуется по МСФО.

В целом международные стандарты финансовой отчетности - это не детализированный свод правил ведения бухгалтерского учета, это общепринятые стандарты, которые не предъявляют строгих требований непосредственно к бухгалтерии, но являются базовой основой для составления финансовой отчетности, помогая ее развивать и совершенствовать.

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливает минимальный перечень информации, подлежащей раскрытию, и требования представления активов и обязательств или по степени ликвидности/срокам погашения, или в разрезе долгосрочных и краткосрочных. При этом форма представления финансовых отчетов в стандарте не приводится. Кроме того в дополнение к заданному минимуму показателей организации должны включать в отчет дополнительные строки, подразделы и промежуточные итоги, если такая информация важна для понимания финансового положения организации. Дополнительные показатели могут представляться в

силу их величины или характера либо с целью показать их отличие от других показателей, имеющих иные сроки, ликвидность или назначение. На использование дополнительных строк, подразделов и промежуточных итогов оказывает влияние фактор существенности. Несущественные статьи в формах отчетности приводятся в составе прочих статей.

В Российских нормативных документах изложены следующие требования к разработке форм отчетности:

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других отдельных форм бухгалтерской отчетности, которые подлежат раскрытию, но по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей прочеркиваются.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут проводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой только в случае, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели нетто-оценки, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

6. IAS 7 «ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ»

Стандарт IAS 7 «Отчет о движении денежных средств» (Statement of cash flow)

Основные понятия

Денежные средства (cash) – наличные денежные средства и денежные средства на счетах до востребования. Главное свойство – абсолютная ликвидность

Денежный эквивалент (cash equivalents) – высоколиквидные финансовые активы, подверженные незначительному риску изменения стоимости и имеющие короткий срок погашения. Необходимо прописать в учетной политике, что именно компания понимает под денежными эквивалентами.

Денежные средства и денежные эквиваленты неотделимы в учете друг от друга. Перевод денег в денежные эквиваленты и денежного эквивалента в деньги не считается денежным потоком. К денежным эквивалентам могут относиться высоколиквидные облигации, векселя с высоким кредитным рейтингом и коротким сроком погашения. К денежным эквивалентам не могут относиться акции и долевые инструменты, т.к. данным финансовым активам свойственно высокое колебание стоимости.

Денежные потоки (cash flows) – поступления и выбытия денежных средств и эквивалентов; в результате денежного потока их общая сумма должна измениться. Снятие денежных средств со счетов в кассу не является денежным потоком, поскольку это не изменяет сумму денежных средств, а денежный поток изменяет денежные средства!!

Овердрафт (overdraft) – использование

денежных средств сверх остатка на счетах. Допускается учет овердрафта либо как кредита, либо как остаток денежных средств и их эквивалентов с минусом. Это должно быть прописано в учетной политике.

Классификация денежных потоков

Денежные потоки должны быть представлены в отчете в разрезе трех направлений деятельности (операционная, инвестиционная, финансовая).

Операционная деятельность это денежные потоки, связанные с обычной деятельностью компании, в основном это поступление выручки и оплата операционных расходов.

Если у компании есть финансовые активы, предназначенные для продажи (т.е. ценные бумаги), значит все денежные потоки, связанные с покупкой и продажей этих активов тоже относятся к операционной деятельности.

Денежные потоки по налогу на прибыль это всегда операционная деятельность, кроме случаев удержания налогов на дивиденды. Эти случаи относятся к финансовой деятельности.

Выплата и получение процентов и дивидендов могут быть отнесены как к операционной, так и к финансовой деятельности. Это является аспектом учетной политики.

В России операционная деятельность называется текущей деятельностью.

Инвестиционная деятельность – денежные потоки, связанные с поступлением и выбытием инвестиций, т.е. долгосрочных активов, а также финансовых активов, кроме денежных эквивалентов.

Примеры:

Выплаты при приобретении основных средств, нематериальных активов, других долгосрочных активов.

Поступления от продажи основных средств,

нематериальных активов, других долгосрочных активов.

Выплаты при приобретении финансовых активов (долговых, долевого), не обязательно долгосрочных, а так же поступление процентов и дивидендов .

Финансовая деятельность – денежные потоки, приводящие к изменению финансирования компании, т.е. структуры и объема собственного капитала и заемных средств.

Примеры:

Поступление от продажи собственных акций, включая эмиссионные доходы, выплаты при выкупе собственных акций или долей, получение займов и кредитов, а так же их выплаты.

Выплаты процентов и дивидендов по займам могут относиться как к операционной, так и к финансовой деятельности, это аспект учетной политики.

Если есть иностранные валюты, то должна быть указана основная валюта. Перевод из одной иностранной валюты в другую не считается денежным потоком, при таком переводе должен использоваться обменный курс. Допускается использовать средневзвешенный валютный курс за короткий момент времени, например за месяц. Поэтому в отчет о движении денежных средств должна быть указана дополнительная корректировка на изменение курса валют. Эта корректировка показывается как одна статья в конце отчета без разбивки по направлению деятельности. Соответственно, пересчет валюты должен быть сделан в соответствии с IAS «Влияние изменения валютных курсов».

Инвестиционные и финансовые операции, не порождающие денежных потоков, не учитываются в отчете о движении денежных средств, однако информация о таких операциях должна быть раскрыта в

примечаниях, для того, чтобы пользователи получили полное представление об инвестиционной и финансовой деятельности компании. Например: оплата размещенных акций путем передачи основных средств или конвертация облигаций компании в простые акции.

Таблица 4

Структура отчета о движении денежных средств:

Операционная деятельность
Денежные потоки от операционной деятельности (+ -)
Чистые денежный поток от операционной деятельности (+ -)
Инвестиционная деятельность
Денежные потоки от инвестиционной деятельности (+ -)
Чистый денежный поток от инвестиционной деятельности (+ -)
Финансовая деятельность
Денежные потоки от финансовой деятельности (+ -)
Чистый денежный поток от финансовой деятельности (+ -)
Общий чистый денежный поток
Влияние изменения обменного курса
Денежные средства и их эквиваленты на начало года
Денежные средства и их эквиваленты на конец года

Поток от операционной деятельности может составляться прямым (direct method) и косвенным методом (indirect method). Причем денежные потоки от инвестиционной и финансовой деятельности представляются только прямым методом.

В стандартах это не указано, но принято составлять отчеты в определенной последовательности. Сначала составляется отчет о совокупной прибыли, потом отчет об изменении капитала, потом отчет о

финансовом положении, и только после этого отчет о движении денежных средств

Косвенный метод

Косвенный метод применяется только к денежным потокам от операционной деятельности, применение к остальным денежным потокам стандарт не допускает.

В рамках косвенного метода за основу берется прибыль или убыток из «отчета о прибылях и убытках». IAS 7 подразумевает, что это чистая прибыль, однако часто берут прибыль до налогообложения. Указанные величины специальным образом корректируются так, чтобы на выходе получить чистый поток от операционной деятельности.

Корректировки:

Исключаются неденежные доходы и расходы (например, амортизация и износ, выручка по бартерным сделкам и др.)

Исключаются неоперационные доходы и расходы (т.к. на выходе необходимо получить денежный поток от операционной деятельности, при этом расходы указываются со знаком +, а доходы со знаком «-»)

Корректировки по отчету о финансовом положении»: определение всех статей активов и обязательств, которые относятся к операционной деятельности (торговые и прочие дебиторы и кредиторы, запасы, налог на прибыль, включая отложенный налог), на изменение каждой из этих статей производится корректировка прибыли. При этом:

увеличение активов за период трактуется как связывание свободных денег в дополнительных активов = денежный отток;

уменьшение активов трактуется как высвобождение денежных средств = денежный приток;

увеличение обязательств рассматривается как дополнительное финансирование = денежный приток;
уменьшение обязательств трактуется как сокращение финансирования = денежный отток.

Косвенный метод считается наименее информативным.

7. IAS 2 ЗАПАСЫ

Понятие и виды запасов

Запасы – это:

активы, предназначенные для продажи в рамках обычной деятельности, в т.ч. покупные товары и готовая продукция.

активы, находящиеся в процессе производства с целью последующей перепродажи (незавершенное производство)

активы, находящиеся в виде материалов, которые будут потребляться в процессе обычной деятельности (материалы)

Таким образом, запасы это материалы, незавершенное производство, т.е. продукция не прошедшая всех стадий обработки или работы и услуги, не принятые заказчиком, готовая продукция и товары

Как правило, запасы оцениваются по себестоимости (исторической стоимости). Себестоимость складывается из всех затрат на приобретение запасов.

В расходы на приобретение запасов включают:

цену поставщика за вычетом предоставленных скидок

расходы на доставку

страхование в пути

вознаграждение посредникам

таможенные пошлины и сборы
косвенные налоги кроме возмещаемых (НДС
включается в первоначальную стоимость, когда они
приобретаются для деятельности, не облагающейся
НДС)

иные обязательные платежи
включаются также расходы на доведение запасов
до состояния, годного к использованию

Например, хранение запасов в пути включаются
в их стоимость, а хранение запасов на складах
организации в стоимость запасов не включается.

Курсовые разницы не включаются в стоимость
запасов, проценты по кредитам, полученным на
приобретение запасов также включаются в
себестоимость запасов достаточно редко и только в
случаях, указанных в стандарте IAS23 «Затраты по
займам».

В себестоимость запасов в соответствии со
стандартом не включаются:

Сверхнормативные потери

Затраты на хранение запасов, если только они не
возникают в процессе производства или доставки

Административные расходы, если только они
непосредственно не связаны с приобретением запасов

При составлении отчетности запасы в
обязательном порядке проверяют на обесценение. Если
запасы не обесценились, то их учитывают по стоимости
приобретения (исторической стоимости), если запасы
обесценились, но тем не менее чистая цена их
реализации больше затрат на приобретения
(исторической стоимости), то обесценение запасов в
учете не отражается и они учитываются по стоимости
приобретения, если же чистая стоимость реализации
ниже стоимости приобретения, то тогда в учете
проводится процедура обесценения запасов и доведения

их балансовой оценки до чистой стоимости реализации. Таким образом, организация обязана признавать нереализованные убытки.

Для оценки запасов на обесценение в отношении готовой продукции и товаров сравнивают их себестоимость (историческая стоимость) и стоимость возможной реализации, в отношении материалов и незавершенного производства критерием оценки выступает рыночная стоимость готовой продукции, созданной из данных материалов и незавершенного производства. Если ее стоимость упала ниже стоимости материалов или НЗП, то тогда эта категория запасов так же обесценивается, если нет, то они учитываются по стоимости приобретения.

Если было обесценение запасов, то в учете это отражается записью.

Д расходы на обесценение запасов

К запасы или резерв на обесценение запасов.

В нашем учете это будет отражаться проводкой

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 14 «Резерв под снижение стоимости материальных запасов.»

Товары в розничной торговле можно учитывать по продажным ценам.

Д Запасы

К Счета к оплате

К Торговая наценка (валовая маржа)

У нас :

Д41 К 60

Д41 К 42

В последствие, после реализации этих товаров валовая прибыль определяется как часть торговой наценки, приходящейся на реализованные товары.

В нашем учете делаются проводки

Д90 К41 – списаны проданные товары по

розничным ценам

Д90 К 42 (красным сторно) списана торговая наценка, приходящаяся на реализованные товары.

При выбытии запасов, в том числе при их реализации или передачи в производство применяют следующие методы их оценки.

Метод оценки по себестоимости единицы запасов предполагает, что отслеживается физическое движение каждой единицы запасов. Объект учета – единица запасов и списываются только те единицы, которые были фактически использованы. Касается очень дорогостоящих запасов, а также тех запасов, которые были приобретены под конкретный проект.

Применение метода:

Ювелирная промышленность, строительство.

Метод средневзвешенной стоимости (average cost)

Метод имеет две модификации. Используется периодическая средняя стоимость запасов, и непрерывная средняя.

Если применяется непрерывная система учета запасов, то применяется метод скользящей средней, если периодическая, то - метод жесткой (периодической) средней.

При применении метода оценки на основании периодической средней на дату проведения оценки определяется средняя себестоимость единицы путем деления себестоимости поступивших запасов с учетом начального остатка на количество поступивших запасов с учетом начального остатка. При применении непрерывной средней, средняя оценка каждый раз меняется. В этом случае средняя оценка рассчитывается каждый раз заново при поступлении или выбытии партии запасов. При применении метода оценки по периодической средней она рассчитывается на конец

отчетного периода.

Метод FIFO

Полагается, что запасы, поступившие первыми, первыми и выбывают. Поэтому использованные запасы всегда оцениваются по стоимости наиболее ранних поступлений в хронологическом порядке. Соответственно, остатки оцениваются по ценам последних закупок.

Пример 1.

Компания АБС в течение года приобретала запасы (товары) определенного вида.

Таблица 5

Дата закупки	Кол- вод ед.	Цена за ед.	Общая стоимость приобретения
011 01.01.2	100,00	50,0 0	5 000,00
011 15.01.2	400,00	60,0 0	24 000,00
011 22.05.2	800,00	70,0 0	56 000,00
011 10.09.2	600,00	80,0 0	48 000,00
Итого:	1 900,00		133 000,00

К концу года на складе осталось 400ед. Доход от реализации товаров 125 000 у.е.

Оценить остатки запасов и себестоимость проданных запасов двумя методами периодической средней и методом FIFO.

Решение

Вариант 1. Остатки запасов оцениваются методом периодической средней стоимости.

Средняя цена = $133000/1900=70$ условных денежных единиц за единицу запасов.

За период было использовано материальных

запасов на сумму $70 \times (1900 - 400) = 105\,000$ условных денежных единиц. Следовательно, стоимость использованных запасов, т.е. материальные затраты/ себестоимость проданных товаров = $105\,000$ у.д.е. Себестоимость остатков запасов на конец отчетного периода = $400 \times 70 = 28\,000$ у.д.е.

Вариант 2. Материальные расходы, а так же остатки материальных запасов оцениваются методом ФИФО.

За период было использовано 1500 натуральных единиц материальных запасов. В соответствии с методом ФИФО их следует оценить следующим образом $(100 \times 50) + (400 \times 60) + (800 \times 70) + (200 \times 80) = 101\,000$ условных денежных единиц.

Следовательно, стоимость использованных запасов, т.е. материальные затраты/ себестоимость проданных товаров = $101\,000$ у. д. е. Стоимость остатка материальных запасов на отчетный период = $133\,000 - 101\,000 = 32\,000$ условных денежных единиц

Задача №3 (см. xls)

Пример 2.

На начало периода в магазине имеется товаров по розничным ценам на сумму $50\,000$ у. д. е., в том числе торговая наценка $10\,000$ у. д. е. За отчетный период поступили товары по договорным ценам на 100 тыс. у. д. е., на них была сделана торговая наценка 50% от их стоимости. За период было реализовано товаров на сумму 130 тыс. у. д. е. (по продажным ценам, включая торговую наценку).

Требуется определить себестоимость проданных товаров без торговой наценки.

Определяем средний процент торговой наценки $(10\,000 + 50\,000) / (50\,000 + 150\,000) \times 100\% = 30\%$

Определяем сумму торговой наценки,

приходящуюся на проданные товары
 $130000 * 30 / 100 = 39000$ у. д. е.

Определяем стоимость проданных товаров без
торговой наценки (по покупным ценам) $130\ 000 - 39000 =$
 $91\ 000$ у. д. е.

Метод оценки готовой продукции

Методы калькуляции себестоимости готовой
продукции

Готовая продукция оценивается в соответствии с
затратами, связанными с ее производством, т.е. так
называемые затраты на переработку. Затраты на
переработку подразделяются на прямые затраты труда, а
так же переменные и постоянные производственные
расходы. Переменные расходы это расходы, которые
изменяются с изменением объема производства. К ним
относятся материалы, из которых изготавливается
продукция, а так же расходы на содержание и
эксплуатацию оборудования, в основном
электроэнергия, потребляемая оборудованием.
Постоянные производственные расходы, это расходы, не
зависящие от объема производства, например это
амортизация производственного оборудования и
производственные, а так же связанные с производством
управленческие и административные затраты, например
зарплата и начисления на нее начальника цеха, мастеров
участка и т. д.

Отнесение постоянных производственных
накладных расходов на затраты на переработку
производится на основе нормальной
производительности производственных мощностей

Выделяется 4 показателя производственной
мощности:

Теоретический - максимальный

Нормальный - тот объем производства, который
ожидается получить исходя из средних показателей за

ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием (обеспечивает сложившийся объем продаж)

Бюджетный – установленная плановая мощность на планируемый период

Пример.

Корпорация выпустила в тек. году 4,4 млн. ед. продукции

Продано 4,2 млн. ед. продукции

Остатки готовой продукции на начало периода отсутствуют, остатки готовой продукции на конец периода – 0,2 млн. единиц

Таблица 6

Бюджетный постоянных производственных расходов за год составили 5,4 млн. усл. ден. ед. Показатели мощности/производительности	Бюджет постоянных накладных расходов	Плановый объем выпуска	Плановый коэффициент распределения
Практическая	5,4	7,2	$=5,4 / 7,2 = 0,75$
Нормальная	4	0	1,08
Бюджетная	4	0	1,35

Имеются следующие показатели хозяйственной деятельности.

Таблица 7

Показатель	Практическая производительность	Нормальная	Бюджетная

	ь			
Выручка	33,60	60	33, ,60	33
Себестоимость Запасы на начало+ затраты на выпуск продукции – запасы на конец				
Запасы на начало	0,00	0	0,0 00	0, 00
Переменные производственные затраты	22,88	88	22, ,88	22
Постоянные накладные расходы (фактический объем выпуска x коэффициенты)	3,30	52	4,7 94	5, 94
Запасы на конец периода (сложить предыдущие 2 цифры и разделить на кол-во выпущенной продукции*кол-во продукции которая осталась)	1,19	56	1,2 31	1, 31
Отклонение (от 5,4 пост.накл.расходов)	2,1	48	0,6 0,54	- 0,54
Итого себестоимость	27,09	024	27, ,97	26 ,97
Валовая прибыль	6,51	76	6,5 63	6, 63

Стандарт допускает применение standard cost (нормативная себестоимость) для калькуляции себестоимости, при этом сверхнормативные потери материалов, труда и иных затрат списываются на расходы текущего периода, как правило на себестоимость продаж. Это значит, что в себестоимость продукции включаются только нормативные расходы.

В себестоимость готовой продукции в соответствии со стандартом не включаются:

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

- затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;

- административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и

- затраты на продажу.

8. IAS 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Основные понятия

Основные средства это материальные активы со сроком службы более 1 отчетного периода, которые используются в сфере производства, сбыта, управления или для сдачи в аренду.

К основным средствам не относится инвестиционная недвижимость. Инвестиционная недвижимость отражается в отчетности в соответствии со стандартом IAS 40 «Инвестиционная недвижимость». Целью приобретения инвестиционной недвижимости это сдача в аренду или просто приобретение недвижимости с целью получать доход от увеличения ее стоимости.

Первоначальное признание и оценка

Первоначальная стоимость основного средства складывается из суммы всех расходов, связанных с его приобретением

Расходы на приобретение основных средств включают в себя:

Цену поставщиков за минусом предоставленных скидок

Расходы на доставку, в т.ч. страхование в пути, погрузка/разгрузка

Расходы на хранение во время перевозки

Вознаграждение посредникам

Таможенные платежи

Пошлины, связанные с регистрацией права и т.д.

Расходы по доведению объекта до состояния готовности: на сборку, монтаж, установку, пуско-наладочные работы и т.д.

Так же затратами, непосредственно связанными с приобретением основных средств, а следовательно, включаемых в первоначальную стоимость являются:

(а) затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам"), возникающие непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств;

(b) затраты на подготовку площадки;

(с) первоначальные затраты на доставку и проведение погрузочно-разгрузочных работ;

(d) затраты на установку и монтаж;

(е) затраты на проверку надлежащего функционирования актива (т.е. оценку того, насколько функционирование актива соответствует техническим и физическим параметрам, необходимым для его использования в процессе производства или поставки товаров или предоставления услуг, для сдачи в аренду или использования в административных целях; и

(f) суммы вознаграждения за оказанные профессиональные услуги.

Если при приобретении актива у компании возникает обязанность восстановить окружающую среду, то необходимо оценить эти затраты по дисконтированной стоимости и включить в стоимость основных средств.

Если объект готов к использованию по назначению, то формирование его себестоимости прекращается, неважно введен он в эксплуатацию, выпускается на нем продукция или нет.

В себестоимость основных средств не включается:

Расходы, понесенные в течение периода, когда объект уже готов к использованию, но ещё не введен в эксплуатацию

Первоначальные убытки, возникающие в процессе формирования спроса на продукцию, выпускаемую с помощью этого объекта

Расходы на передислокацию

Расходы на реорганизацию

Расходы, связанные с внедрением новых продуктов, производимых с помощью данного актива

Административные и пр. общие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением данного объекта.

Финансовые расходы, как правило, в стоимость объектов не включаются. Однако, иногда могут включаться, если это предусмотрено стандартом IAS 23 Borrowing cost (Затраты по займам). Это происходит, если создается квалифицируемый актив (т.е. актив, создаваемый в течение длительного срока производства).

Первоначальную стоимость основного средства составляют затраты, произведенные до ввода объекта в

эксплуатацию, после того, как объект введен в эксплуатацию, т.е. он приведен в местоположение и состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства, его первоначальная стоимость считается сформированной и последующие затраты на его содержание, возможно, последующие перемещение, уже не включаются в первоначальную стоимость основного средства, а относятся на текущие затраты.

Последующие затраты на эксплуатацию актива и их отнесение

Затраты на ремонт и поддержание объекта ОС в рабочем состоянии относятся на текущие расходы

Затраты на улучшение объекта, которые влекут за собой увеличение экономических выгод от его использования капитализируются, т.е. увеличивают первоначальную стоимость объекта.

Такие затраты либо увеличивают производительность объекта либо увеличивают его срок полезного использования, соответственно сразу увеличиваются экономические выгоды.

Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, организация применяет МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов". Этот стандарт разъясняет, каким образом организация анализирует балансовую стоимость своих активов, как она определяет возмещаемую сумму актива и когда она признает или восстанавливает убытки от обесценения. Перед составлением финансовой отчетности организация обязана проверить, не было ли обесценения основных средств ниже их учетной стоимости. Для этого оцениваются будущие доходы, генерируемые данным основным средством. Если есть основания полагать, что будущие доходы от основного средства значительно ниже ожидаемых и ниже учетной стоимости, тогда

необходимо произвести процедуру обесценения основных средств и признания не реализованных убытков.

Срок полезной службы основного средства определяется двумя способами. Это либо период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием, либо количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

В зависимости от определения срока службы будет и выбираться способ начисления амортизации.

Ликвидационная стоимость актива (residual value) это расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг окончания срока полезного использования и состояния, характерного для конца полезного срока службы. (То есть ликвидационная стоимость это чистая стоимость реализации актива в конце срока полезного использования)

Амортизируемая (изнашиваемая) стоимость (depreciable amount) это разница между себестоимостью и ликвидационной стоимостью. Именно амортизируемая стоимость списывается на расходы через амортизацию.

Амортизация или износ (Depreciation) это систематическое распределение амортизируемой стоимости в течение срока полезной службы объекта.

Балансовая стоимость (Carrying amount) это себестоимость активов за минусом накопленного износа и за минусом убытков от обесценения, если таковые есть. По этой стоимости актив отражается в отчете о финансовом положении.

Возмещаемая стоимость (Recoverable amount) это большее из двух значений: справедливая стоимость

актива за вычетом расходов на продажу или стоимости от его использования.

Для начисления амортизации должны быть определены три оценочных значения:

Срок полезного использования

Ликвидационная стоимость

Структура будущих экономических выгод от использования актива (в зависимости от нее выбирается метод начисления амортизации). Структура экономических выгод это примерное распределение выгод от использования актива

Методы начисления амортизации:

Прямолинейный (у нас линейный) (straight-line)

Метод уменьшаемого остатка (diminishing balance)

3. Метод списания стоимости пропорционально объему продукции, его так же можно назвать методом произведенных единиц (units of production)

Линейный метод и метод уменьшаемого остатка применяется только в том случае, если срок полезного использования это период времени.

Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен анализироваться на предмет возможного пересмотра, как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года и, в случае значительного изменения предполагавшихся особенностей потребления будущих экономических выгод, получаемых от актива, метод должен быть изменен с целью отражения изменившихся ожиданий. Такое изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Особенности применения методов начисления амортизации :

Если в качестве срока полезной службы выбран период времени и структура экономических выгод не может быть достоверно определена, то применяется прямолинейный метод начисления амортизации

Так же в качестве срока полезной службы выбран период времени, но структура экономических выгод может быть достоверно определена, и эти выгоды от использования основного средства будут получены равномерно, то так же применяется прямолинейный метод начисления амортизации, а если эти экономические выгоды будут получены не равномерно, то применяется метод уменьшаемого остатка

Если в качестве срока полезной службы признается количество единиц продукции, то применяется метод списания стоимости пропорционально объему продукции (метод произведенных единиц)

В основном метод произведенных единиц применяется для начисления амортизации транспортных средств, так как они зависят от количества километров пробега

C – себестоимость

L – ликвидационная стоимость

D_i – амортизация в i -ый период времени

N – Срок полезного использования

Прямолинейный метод:

$$D_i = (C-L)/N \quad (1.2)$$

Д расходы на амортизацию

Задача:

Себестоимость актива 100 000 у.е. Срок

полезного использования 10 лет Ликвидационная стоимость = 0 у.е.

$$D_i = 10\,000 \text{ у.е.}$$

После двух лет использования произошла переоценка срока полезного использования до 6 лет.

Ликвидационная стоимость актива стала 10 000 у.е.

Начиная с третьего года сумма амортизации:

$$D_i = ((100\,000 - 20\,000) - 10\,000) / 4 = 17\,500 \text{ у.е.}$$

Метод уменьшаемого остатка:

Нет строго описания в стандарте: Сумма амортизации должна уменьшаться от периода к периоду

Описание метода дается в литературе

Метод применяется в том случае если получение экономических выгод от использования основного средства не равномерно. Часто при применении этого метода подразумевается применение специальных коэффициентов ускорения

$$D_1 = C * K / N \text{ (1год)} \quad (1.3)$$

После этого на конец года от C отнимаем полученный износ и получаем балансовую стоимость

$$D_i = B_i * K / N \quad (1.4)$$

В последнем периоде сумма износа $D_n = B - L$

Таблица 8

Задача

C	10 000,00	у.е.
L	1 000,00	у.е.
N	5	лет
k	2	(коэффициент ускорения)

Год	Баланс овая стоимость на начало года	Г одовая сумма износа	Н Накоплен ный износ	Балан совая стоимость на конец года
1	10 000,00	4 000,00	4 000,00	6 000,00
2	6 000,00	2 400,00	6 400,00	3 600,00
3	3 600,00	1 440,00	7 840,00	2 160,00
4	2 160,00	864,00	8 704,00	1 296,00
5	1 296,00	296,00	9 000,00	1 000,00

Метод произведенных единиц

C – себестоимость

L – ликвидационная стоимость

C-L – амортизируемая стоимость

N – плановое кол-во единиц продукции или
плановое кол-во операций

K - Коэффициент амортизации = (C-L)/N

N_i – фактическое кол-во изделий произведенных
за год, кол-во операций выполненных за год

D_i = K * N_i (1.5)

Задача .

приобретен грузовик по себестоимости 10 000
у.е. , ликвидационная стоимость 1 000 у.е. плановый
километров пробега 90 000 км.

Фактический пробег по годам: 1- 20 000 км, 2 –
30 000 км, 3 – 10 000 км, 4 -20 000 км, 5 – 10 000 км.

Таблица 9

10 000,00

1 000,00

90 000,00

Год	Пробег по годам	Коэффициент амортизации	Годовая сумма износа	Накопленный износ
	20 000,00	0,10	2 000,00	2 000,00
	30 000,00	0,10	3 000,00	5 000,00
	10 000,00	0,10	1 000,00	6 000,00
	20 000,00	0,10	2 000,00	8 000,00
	10 000,00	0,10	1 000,00	9 000,00

В России начисление амортизации начинается с месяца следующего за месяцем приобретения, заканчивается в месяце следующем за годом выбытия

Последующая оценка основных средств

При составлении финансовой отчетности могут использоваться два метода оценки основных средств:

Модель учета по первоначальной стоимости (cost model)

Модель учета по переоцененной стоимости (revaluation model)

Выбор между моделями закрепляется в учетной политике. Для разных групп основных средств можно применять разные модели, но все основные средства, отнесенные к одной группе, оцениваются по одной модели

МОДЕЛЬ УЧЕТА ПО ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ: Если основное средство учитывается по первоначальной стоимости, то должна производиться

периодическая проверка на обесценение, если объект основных средств не обесценился, то он продолжает учитываться по первоначальной стоимости. Если объект обесценился, то есть прогнозируемый доход от его использования меньше его первоначальной стоимости, то тогда объект учитывается либо по дисконтируемой сумме прогнозируемого дохода, либо по чистой стоимости реализации, а в учете признаются не реализованные убытки.

МОДЕЛЬ УЧЕТА ПО ПЕРЕОЦЕНЕННОЙ СТОИМОСТИ: активы учитываются по справедливой стоимости, которая периодически уточняется. Переоценка проводится ежегодно (если начали однажды переоценивать, то надо продолжать, ежегодно. Каждый год определять **НОВУЮ** справедливую стоимость). Не определять новую справедливую стоимость нужно, только если она **СУЩЕСТВЕННО** не отличается от предыдущей. В стандартах нет указаний на количественный уровень существенности, считается, что он определяется на основании профессионального суждения бухгалтера. Как правило, переоценивается земля и здания. Для земли и зданий справедливая стоимость, как правило, подтверждается оценщиками, но это не требование, а рекомендация. Для остальных классов основных средств рекомендаций нет.

Переоценка в сторону увеличения отражается бухгалтерской записью

Д Основные средства

К результаты переоценки (пр. совокупная прибыль)

Результат переоценки отражается и в отчете о совокупной прибыли и в отчете об изменении капитала отдельной строкой

Переоценка в сторону понижения увеличивает текущие расходы

Если объект ранее переоценивался в большую сторону, а затем переоценивается в меньшую сторону, то сначала списывается общий совокупный доход накопленный по этому объекту, если его не хватает, то тогда увеличиваются текущие расходы

Д Результаты переоценки

Д Текущие расходы

К основные средства,

Если объект изначально переоценивался в сторону понижения, а затем переоценивается в сторону повышения, то сначала реверсируются накопленные убытки от обесценения, а потом, при их недостаточности формируется прочая совокупная прибыль

Д основные средства

К Текущие расходы,

К Результат переоценки.

Чаще переоценка ведет в большую сторону, чем в меньшую.

Но в дальнейшем прирост стоимости должен быть списан на прибыль или убытки (либо при выбытии ОС, либо в течении срока службы объекта пропорционально начисляемой на объект амортизации).

Пример:

Оборудование приобретено 1 января 2018 за 100 000 у.е. Предполагаемый срок полезного использования 5 лет. Ликвидационная стоимость незначительна. Применяется прямолинейный метод начисления амортизации. По состоянию на начало 2019г. справедливая стоимость оборудования не изменилась существенно. По состоянию на 1 января 2020 г. справедливая стоимость оборудования составила 150 000 у.е. и была произведена переоценка (амортизация пересчитана пропорционально). По

состоянию на 1 января 2021 справедливая стоимость не изменилась существенно. По состоянию на 1 января 2022 справедливая стоимость 75 000 у.е., амортизация пересчитана пропорционально.

Проводки:

2018:

МСФО:

Д Основные средства

К Счета к оплате 100 000 (приобретено ОС

1.1.2008)

РСБУ:

Д 08 К 60

Д 01 К 08

МСФО:

Д Расходы (какие именно зависит от назначения ОС) К Амортизация 20 000 ($A = (100\ 000 - 0) / 5 = 20\ 000$, балансовая стоимость = 80 000)

РСБУ:

Д 20,25,26,44,23 К 02

2019:

МСФО:

Д Расходы (какие именно зависит от назначения ОС) К Амортизация 20 000 ($A = (100\ 000 - 0) / 5 = 20\ 000$, балансовая стоимость = 60 000)

РСБУ:

Д 20,25,26,44,23 К 02

2020:

МСФО:

1.01.2020:

Д Основные средства 50 000

К Амортизация 20 000 (40 000 * 1,5)

(корректировка амортизации)

К Результаты переоценки 30 000 (учтено увеличение справедливой стоимости на 1.1.2010)

31.12.2020:

Д Расходы (какие именно зависит от назначения ОС) К Амортизация 30 000 ($A = (150\,000 - 60\,000) / 3 = 30\,000$), 60 000 –амортизация (40+20)

2021:

31.12.2021

Д Расходы (какие именно зависит от назначения ОС) К Амортизация 30 000 ($A = (150\,000 - 60\,000) / 3 = 30\,000$), 60 000 –амортизация (40+20)

2022:

1.1.2022:

Амортизация– 90 000

Д Результаты переоценки 30 000

Д Амортизация 45 000

($75\,000 / 150\,000 = 0,5$; $90\,000 * 0,5 = 45\,000$)

К Основные средства 75 000

Особенности учета земли

Земля не имеет срока полезной службы и не нуждается в определении ликвидационной стоимости. Амортизация на землю не начисляется

Однако отдельные улучшения земли могут приносить компании выгоды в течении ограниченного периода времени и тогда эти улучшения учитываются отдельно и имеют срок полезного использования и по ним начисляется амортизация

Если земля и здания, стоящие на ней приобретаются в рамках одной сделки то их следует принять к учету как отдельный объект

Прекращение признания основных средств

Признание основных средств должно быть прекращено при наступлении одного из двух событий:

Выбытие объекта основных средств

Становится определенным прекращение получения экономических выгод от использования объекта основных средств или его продаж

В любом из этих случаев балансовая стоимость

объекта списывается на текущие расходы

Как правило, основные средства списывают в результате их ликвидации.

При ликвидации должны быть оприходованы детали, которые в дальнейшем возможно реализовать. Их следует учесть по чистой стоимости их реализации, но при этом общая сумма не должна быть выше балансовой стоимости списанного объекта.

Пример

Выбывает оборудование стоимостью 65 тыс.у.е. Накопленная к моменту выбытия амортизация 45 тыс.у.е.

Случай выбытия основных средств если материалы не оприходованы:

Д Амортизация 45

Д Убытки от выбытия основных средств 20

К Основные средства 65

В случае выбытия основных средств при оприходовании запчастей:

Оприходованы запчасти, чистая стоимость реализации запчастей на момент ликвидации оборудования 15 тыс.у.е.

Д Амортизация 45

Д запчасти 15

Д Убытки от выбытия 5

К Основные средства 65

Выбытие основных средств

Если основные средства предназначены для продажи, то они должны учитываться в соответствии с требованием IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для перепродажи при прекращении деятельности».

При реализации основных средств доход от их продажи не является выручкой, а является доходом/расходом от неоперационной деятельности т.к.

продажа основных средств – нестандартная ситуация для фирмы)

9. IAS 38 НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

Основные понятия

Учет нематериальных активов, а так же их отражение у отчетности во многом аналогично основным средствам.

Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив (монетарный актив (monetary assets) – имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств), не имеющий физической формы, при этом он должен удовлетворять определению актива:

1. Ожидается получение будущих экономических выгод

2. Контролируется компанией

Некоторые нематериальные активы могут содержаться в (или помещаться на) физическом носителе, например на компакт-диске (в случае компьютерного программного обеспечения), в юридической документации (в случае лицензии или патента) или на пленке. При определении того, должен ли актив, включающий как нематериальные, так и материальные элементы, учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 "Основные средства" или как нематериальный актив в соответствии с настоящим стандартом, организация применяет профессиональное суждение для оценки того, какой из элементов является более значимым. Например, программное обеспечение для станка с компьютерным управлением, который не может функционировать без данного специального программного обеспечения, является неотъемлемой частью соответствующего оборудования и учитывается

в порядке, предусмотренном для основных средств. То же самое справедливо и по отношению к операционной системе компьютера. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, то данное программное обеспечение учитывается как нематериальный актив.

Настоящий стандарт применяется помимо прочего к затратам на рекламу, обучение, затратам на запуск, затратам на исследования и разработки. Целью деятельности по проведению исследований и разработок является получение новых знаний. Таким образом, несмотря на то, что эта деятельность может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, прототипа), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, то есть заключенным в активе знаниям.

Амортизация (amortisation) – систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива на весь срок его полезной службы.

Балансовая стоимость - сумма, в которой актив признается в отчете о финансовом положении после вычета сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения такого актива.

Убыток от обесценения (impairment loss) – сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину.

Возмещаемая величина актива либо чистая стоимость реализации, либо дисконтированные денежные потоки, которые генерирует актив.

Исследования (research) – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Разработки (development) – применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Нематериальные активы обычно не имеют ликвидационной стоимости. Для того, что бы актив имел ликвидационную стоимость необходим активный рынок, на котором он обращается. Активный рынок (active market) - рынок, где выполняются все перечисленные ниже условия:

Обращающиеся на рынке объекты имеют однородный характер

Как правило, в любое время можно найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделку

Информация о ценах является общедоступной

В отношении подавляющего большинства запасов, а так же основных средств имеется активный рынок, а большинство нематериальных активов его не имеют. Поэтому нематериальные активы не имеют ликвидационной стоимости. Хотя в некоторых случаях она может быть.

Ликвидационная стоимость нематериального актива - расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, которые ожидаются по окончании срока его полезного использования.

Понятие и виды НМА

Идентифицируемый актив – актив является идентифицируемым, если его каким-то образом можно выделить из общей совокупности активов. Для того,

чтобы актив был идентифицируемым должно выполняться одно из двух условий:

Актив может быть предметом отдельного договора (например, его можно отдать, подарить, передать кому-либо другому)

Существование этого актива подтверждено договором или другими юридическими документами

Пример неидентифицируемого актива – гудвилл (IFRS 3 «Объединение бизнеса»), может признаваться только в том случае если компания приобретается (превышение покупной стоимости компании над ее балансовой стоимостью).

Внутренне созданный гудвилл не признается никогда.

Если приобрели компанию с гудвиллом, то он отображается как отдельная статья в составе долгосрочных активов.

Примеры НМА

Патенты – исключительное право на какую-либо технологию (в стандарте нет определения, т.к. патент определяется законодательством разных стран). Патенты подлежат регистрации, это особенность патента.

Промышленный дизайн – исключительное право на внешний вид продукта или на какие-то его элементы. Также подлежит регистрации.

Торговая марка/бренд – исключительное право на название или логотип определенного продукта или компании в целом.

Программное обеспечение (software) – если оборудование не может работать без определенного программного обеспечения, тогда оно либо включается в стоимость основного средства либо отражается как отдельный нематериальный актив.

IAS 38 не требует обязательного наличия исключительных прав, а требует наличия контроля.

Лицензия – право на совершение каких-либо операций, предоставленных либо государством, либо правообладателем.

Франшиза – право на использование определенного бренда, предоставленного правообладателем. Как правило, это не исключительное право. Так же часто это не только бренд, но и технология в сочетании с брендом. По сути это частный случай лицензии.

Квота – предоставление права на совершение определенных операций в заданном объеме. Например, квота на использование природных ресурсов; импортные квоты; квоты на выброс вредных веществ. Квота имеет активный рынок и именно квота может иметь ликвидационную стоимость. Квота может предоставляться бесплатно, тогда она подлежит оценке по справедливой стоимости.

Первоначальное признание и оценка

Первоначально нематериальные активы признаются по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость - сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или создания, или, в случае, если это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 "Выплаты на основе акций".

Нематериальные активы признаются только в том случае, если они приобретаются у другого лица, поскольку только в этом случае себестоимость можно надежно оценить.

Нематериальные активы, созданные самой компанией зачастую не имеют достоверной оценки для

себестоимости, поскольку расходы на их создание могут быть неотделимы от расходов на осуществление текущей деятельности, а при отсутствии достоверной оценки актив не признается.

Нематериальные активы признаются созданным внутри организации только при наличии в компании исследований и разработок.

Если нематериальный актив создан в результате исследований и разработок, то для его признания должны выполняться следующие условия:

Должно быть намерение и технические возможности завершить создание нематериального актива (для этого должны иметься технические, финансовые и прочие ресурсы)

Должна быть возможность продемонстрировать каким образом нематериальный актив будет приносить будущие экономические выгоды

Должна быть возможность надежно измерить расходы, относящиеся к разработке нематериального актива (для этого должен быть отдельный учет текущих операционных расходов и расходов на разработки)

В этом случае все расходы на стадии исследований относятся на текущие расходы, а нематериальный актив признается только на стадии разработки.

Если выполняются все эти условия, то расходы капитализируются и создают стоимость нематериального актива. В противном случае все расходы списываются на прочие операционные расходы.

Капитализированные расходы на разработку нематериального актива не должны превышать ожидаемую выгоду от использования нематериального актива, в противном случае излишек капитализированных расходов списывается на текущие расходы.

Компания может сама создать НМА только на стадии разработки и только при выполнении этих условий, все остальные НМА могут покупаться у других лиц.

Порядок формирования себестоимости НМА аналогичен IAS 16 (себестоимость основных средств):

Финансовые расходы (проценты по кредитам) не включаются в стоимость нематериального актива, если это не квалифицируемый актив.

Амортизация нематериальных активов

Методы начисления амортизации нематериальных активов те же что и у основных средств: прямолинейный, метод уменьшаемого остатка, метод произведенных единиц.

Амортизация нематериальных активов рассчитывается точно также как и для основных средств.

Для расчета амортизации нематериальных активов, также как и для амортизации основных средств необходимо определить три оценочных параметра:

Срок полезного использования

Ликвидационная стоимость

Структура будущих выгод от использования актива

Срок полезного использования вытекает из юридических документов – он не может быть дольше юридического срока прав.

Если срок полезного использования невозможно достоверно оценить, то считается, что этот объект с неопределенным сроком полезной службы, амортизация на такой объект не начисляется, при этом компания постоянно должна проверять возможность для определения срока полезной службы такого объекта.

Нематериальные активы должны постоянно

тестироваться на обесценение.

Как было отмечено выше, нематериальные активы могут в редких случаях иметь ликвидационную стоимость. Это бывает:

1. Договором устанавливается обязанность лица купить этот нематериальный актив через определенный период времени;

2. Если у данного вида нематериального актива имеется активный рынок, то его ликвидационную стоимость можно определить по данным этого рынка.

Для нематериальных активов применяются следующие метода начисления амортизации:

Линейный метод,

Метод уменьшаемого остатка

Метод списания пропорционально выработке

Чаще всего применяется линейный метод

Последующая оценка НМА

При последующей оценке нематериальных активов выбираются две модели: модель себестоимости и модель переоценки

Для объектов одного класса должна использоваться одна и та же модель (классов в нематериальных активах нет ,т.к. это индивидуальная вещь), поэтому классы устанавливаются самостоятельно в учетной политике.

При использовании модели переоценки можно справедливую стоимость брать только с активного рынка! (как правило, переоцениваются только).

Прекращение признания НМА

Признание НМА должно быть прекращено при выполнении одного из двух условий:

Выбытие объекта

Становится определенным дальнейшее неполучение экономических выгод

Балансовая стоимость объекта в любом из этих

случаев списывается на операционные расходы.

Если нематериальные активы были проданы, то доход от их продажи не является выручкой.

Результат продажи НМА представляется в отчете о совокупной прибыли свернуто, как прибыль или убыток в составе неоперационных доходов и расходов.

10. IAS 37 ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ

Основные понятия

Обязательства (Liabilities) – существующие обязательства предприятия, возникающие в результате прошлых событий, урегулирование которых, как ожидается, приведет к выбытию с предприятия ресурсов, содержащие экономические выгоды.

Юридическое обязательство (Legal obligation) – обязательство, проистекающее из:

договора (прямо определенных или подразумеваемых его условий)

законодательство

иного действия правовых норм

Конструктивное обязательство (Constructive obligation) – обязательство, возникающее в результате действия предприятия в случаях, когда посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления предприятия продемонстрировало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязанности и в результате предприятие создало у других сторон обоснованное ожидание, что оно исполнит принятые на себя обязанности

Оценочные обязательства (Provisions) – обязательства с неопределенным сроком исполнения

или обязательства неопределенной величины, при этом оно в обязательном порядке уже есть.

Обязывающее событие (Obligating event) – событие, создающее юридическое или конструктивное обязательство, в результате которого у предприятия нет альтернативы урегулированию этого обязательства.

Условное обязательство (Contingent Liability) – возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только при наступлении или не наступлении одного или нескольких будущих событий, возникновение которых не определено и которые не полностью находятся под контролем предприятия

существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается т.к. не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или величина обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности.

Условный актив (contingent asset) – возможный актив, который возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых не определено, и которые не полностью находятся под контролем предприятия.

Обременительный договор (Onerous contract) – договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

Реструктуризация (Restructuring) - программа, планируемая и контролируемая руководством и существенно меняющая:

масштабы деятельности, осуществляемые предприятием

методы ведения этой деятельности

Оценочные обязательства

Оценочные обязательства бывают двух видов:

Юридическое обязательство

Конструктивное обязательство

Признаются в отчете о финансовом положении в разделе «Обязательства», как правило «Краткосрочные обязательства»

Признается при одновременном выполнении трех условий:

Обязанность уже существует по состоянию на отчетную дату и она возникла в результате какого-либо прошлого события

Вероятно потребуются отток экономических выгод для урегулирования этого обязательства (вероятность практически 100%)

Величину обязательства можно надежно оценить.

Если одно из условий не выполнено, тогда это обязательство признается условным и не отражается в отчете о финансовом положении, информация о нем должна быть указана в примечаниях.

Оценочное обязательство показывается в отчете о финансовом положении как отдельная статья, в составе текущих или долгосрочных обязательств. При начислении оценочных обязательств, как правило, дебетуются текущие расходы.

Д Расходы

К Оценочное обязательство

Погашение оценочных обязательств происходит только при возникновении фактических затрат того же вида, под которые это обязательство создано.

Подходы к оценке - величины оценочных обязательств

Для определения величины оценочного обязательства рассматриваются различные сценарии будущих событий; для каждого сценария определяется присущий ему уровень затрат (в разных сценариях он разный) и вероятность наступления этого сценария.

Вероятность определяется путем анализа прошлых событий аналогичного характера. Если таких событий было много, то вероятность определяется по данным статистики или экспертным путем.

Выделение таких сценариев и их оценка – вопрос профессионального суждения.

Основные подходы к определению оценочных обязательств необходимо прописать в учетной политике.

Случай 1: Затраты будут возникать в результате большого количества однотипных событий (например расходы на гарантийное обслуживание). Выделяем несколько сценариев, существенно отличающихся друг от друга по уровню затрат. Для каждого сценария устанавливаем его вероятность, и для определения величины оценочного обязательства используется средневзвешенная ожидаемая сумма затрат по всем сценариям, где в качестве весов используются вероятности. Эта величина называется математическое ожидание.

Пример: компания продает свою продукцию по договорам, предусматривающим гарантийное обслуживание. Необходимо оценить оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию.

Решение: выделяем три сценария.

- 1) оптимистичный – за гарантийным ремонтом не обратится никто – затраты 0 млн.у.е.– вероятность 75%.
- 2) самый пессимистичный – по каждому из договоров с незаконченной гарантией обратятся с жалобами на значительные дефекты – затраты 4 млн.у.е. – вероятность 5%

3) средний - по всем договорам с неоконченной гарантией клиенты обратятся с жалобами на незначительные дефекты, исправляемые с помощью ремонта - затраты 1 млн.у.е. - вероятность - 20%.

Оценочное обязательство = $75\% * 0 + 5\% * 4 + 20\% * 1 = 0,4$ млн. у.е.

Д Коммерческие расходы 0,4

К оценочное обязательство 0,4

Если гарантия не была использована по законченным договорам, то бухгалтерская запись производится на сумму оценочного обязательства данного года за минусом остатков по старым обязательствам.

Случай 2: будущие затраты относятся к единичному событию. В этом случае, если только один из сценариев имеет значительную вероятность, а вероятность других сценариев незначительна, то выбирается сумма, соответствующая наиболее вероятному сценарию. Однако, если имеется несколько сценариев с существенной вероятностью, то рассчитывается средневзвешенная величина, также как в случае 1.

Пример: компания участвует в судебном разбирательстве в качестве ответчика, по мнению юристов спор уже является проигранным по состоянию на отчетную дату, однако сохраняется неопределенность по поводу величины неустойки. По мнению юристов скорее всего общая сумма затрат составит 1 500 млн. денежных единиц вероятность 90%. С вероятностью 10% затраты удастся снизить до 1 000 млн. денежных единиц. В этом случае оценочное обязательство следует признать в сумме 1 500 млн. денежных единиц. Однако если юристы оценивают, что вероятность первого сценария – 60%, а второго 40%, то обе вероятности существенны и следует определить средневзвешенную

величину ожидаемых затрат.

$$100\% * 1500$$

$$60\% * 1500 + 40\% * 1000 = 1300$$

Д Административные расходы 1 300

К Оценочные обязательства 1 300

Случай 3: величина будущих затрат лежит в пределах некоторого диапазона, причем любое значение из этого диапазона имеет примерно одинаковую вероятность, тогда $(\min + \max) / 2$

Другие случаи возникновения оценочных обязательств:

Обязательства по обременительному контракту,

Обязательства при реструктуризации.

Условные обязательства это

возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации; или

существующая обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается, так как:

не является вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или

величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Условное обязательство признается только в примечаниях.

Пример: Организация выступает ответчиком в суде. На момент составления отчетности нет понимания, какова степень вероятности выиграть суд, а какова проиграть.

В дальнейшем существуют несколько путей развития ситуации:

Признается обычное обязательство

Признается оценочное обязательство, если обязанность возникла, но сохраняется неопределенность по поводу суммы и срока погашения

Обязательство остается условным и размер его уточняется с учетом вновь полученной информации

Обязательство отсутствует, если вероятность несения затрат становится несущественной

Условные активы

Условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые создают возможность притока экономических выгод в организацию. Примером может служить выставленный организацией в судебном порядке иск, если результат процесса представляется неопределенным.

Условные активы не признаются в отчете о финансовом положении, информация об условных активах раскрывается в примечаниях, кроме случаев, когда получение экономических выгод будет маловероятным. Величина условных активов определяется с использованием тех же подходов что и для использования оценочных обязательств.

Несколько сценариев:

Существование актива становится определенным фактом, тогда в балансе признается обычный актив

Актив остается условным и его величина уточняется с учетом вновь полученной информации

Если приток экономических выгод становится мало вероятен, то условный актив пропадает

11. IAS 10 СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

Для целей IAS 10 под словами «после окончания

отчетного периода» подразумевается промежуток между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

После даты утверждения финансовой отчетности к выпуску никакие события в ней уже не отражаются.

Если произошел ряд событий (до утверждения отчетности), который уточняет оценки активов и обязательств уже отраженных в финансовой отчетности, то такие события называются корректирующими и такие события уточняют уже составленную финансовую отчетность.

События после окончания отчетного периода бывают:

Корректирующие (adjusting events after the reporting period)

Некорректирующие (non-adjusting events after the reporting period)

Корректирующее событие – событие, подтверждающее условие, существовавшее на отчетную дату, уточняющее оценки активов и обязательств. К корректирующим событиям относятся:

урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у организации существующей обязанности на отчетную дату. Организация корректирует оценочное обязательство, признанное ранее и относящееся к данному судебному спору, в соответствии с МСФО (IAS) 37 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы". Организации недостаточно только раскрыть условное обязательство, так как урегулирование предоставляет дополнительные доказательства, которые рассматриваются в соответствии с пунктом 16 МСФО (IAS) 37;

получение информации после отчетного периода,

свидетельствующей об обесценении актива на отчетную дату или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например:

(в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

банкротство покупателя, произошедшее после отчетного периода, обычно подтверждает существование на конец отчетного периода кредитного обесценения задолженности данного покупателя;

продажа запасов, произошедшая после отчетного периода, может служить источником информации об их чистой возможной цене продажи на конец отчетного периода;

определение после отчетного периода стоимости активов, приобретенных до конца отчетного периода, или поступлений от продажи активов, проданных до конца отчетного периода;

определение после отчетного периода величины выплат по программам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у организации была существующая юридическая или обусловленная практикой обязанность произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до окончания отчетного периода (см. МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам");

обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность является неправильной.

Примеры корректирующих событий:

Запасы, имевшие место на отчетную дату в течение этого периода были реализованы по цене ниже их себестоимости. Соответственно, необходимо отразить обесценение запасов.

Один из дебиторов, задолженность которого уже

существовала на отчетную дату, был признан неплатежеспособным. Необходимо списать его дебиторскую задолженность.

Событие, подтверждающее обесценение каких-либо других активов, уже существовавших на отчетную дату.

Наступила определенность по поводу сумм оценочного обязательства уже существовавшего на отчетную дату, например, вступило в силу решение суда. Необходимо уточнить оценку данного обязательства

Некорректирующее событие – событие, свидетельствующее о возникновении после окончания отчетного периода новых условий; это результат новых обстоятельств, которых на отчетную дату ещё не было. Некорректирующие события должны раскрываться только в примечании.

Примеры некорректирующих событий:

Значительные изменения курса иностранной валюты, если актив или обязательство выдано в иностранной валюте (дебиторская и кредиторская задолженность, денежные средства в иностранной валюте)

Значительное изменение котировок ценных бумаг, имеющихся у компания

Объявлены дивиденды

Приобретена дочерняя компания

Принято решение о реструктуризации компании

Ущерб от чрезвычайных обстоятельств

12. IAS 8 УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Изменения учетной политики

Учетная политика – конкретные принципы и правила, основы соглашений, практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

Примечания к финансовой отчетности включают существенные положения учетной политики, знание о которых необходимо для правильной оценки такой отчетности.

Учетная политика должна применяться последовательно из периода в период для того, чтобы финансовая отчетность была сопоставима.

Учетная политика может меняться в случае:

В результате изменений стандартов

Компания сама принимает решения об изменении учетной политики, если это позволит стать финансовой отчетности более надежной и уместной для принятия решений

Не считается изменением учетной политики установление новых принципов и правил для принципиально новых операций или событий.

Если было изменение учетной политики, то применяется ретроспективный пересчет финансовых результатов, а также соответствующих активов и обязательств за предыдущие два года. Корректирующие проводки составляются в начале того отчетного периода, в котором произошли изменения в учетной политике.

Пример:

Компания изменила учетную политику: ранее списывала материалы методом FIFO, а стала списывать методом средней себестоимости. Выписки из финансовой отчетности компании за 2020г. до исправления ошибки:

В результате расчетов было выяснено, что за 2020г. себестоимость реализованной продукции занижена на 6 условных денежных единиц, а остаток

запасов завышен на эту сумму.

Ставка налога на прибыль 20%.

Таблица 10

Старая отчетность Новая отчетность

Отчет о совокупной прибыли

Выручка	120,00	120,00
Себестоимость реализованной продукции	72,00	78,00
Валовая прибыль	48,00	42,00
Прибыль до налогообложения	15,00	9,00
Расходы по налогам	3,00	1,80
Чистая прибыль	12,00	7,20

Выписка из отчета об изменении капитала

Нераспределенная прибыль на 31.12.2020	33,00	33,00
Чистая прибыль 2020	12,00	7,20
Нераспределенная прибыль на 31.12.2020	45,00	40,20

Отчет о фин.положении на 31.12.2020:

Запасы	50,00	44,00
Обязательства по налогу	2,00	0,80
Нераспределенная прибыль	45,00	40,20

Корректирующие проводки:

На 01.01.2021 делаем:

Д Нераспределенная прибыль 6

К Запасы 6

$$6 * 20\% = 1,2$$

Д Обязательства по налогу 1,2

К Нераспределенная прибыль 1,2

Итоговая:

Д нераспределенная прибыль 4,8

Д Обязательства по налогу 1,2

К Запасы 6

Таблица 11

Отчет об изменении капитала на 2021г.

Нераспределенная прибыль (до корректировок) 31.12.2010	45
Корректировка на исправление ошибок	(4,8)
Нераспределенная прибыль (с учетом корректировок) 31.12.2020	40,2
Чистая прибыль за 2021	
Нераспределенная прибыль 31.12.21	

Изменение бухгалтерских оценок

Изменение бухгалтерских оценок - это корректировка балансовой стоимости активов или обязательства либо изменение суммы периодического потребления актива (амортизация).

Изменение в бухгалтерских оценках возникает в результате появления новых условий хозяйственной деятельности и не являются исправлением ошибок.

Изменение бухгалтерских оценок имеет место в следующих случаях:

Изменение параметров для начисления амортизации, таких как: срок полезного использования, ликвидационная стоимость, структура будущих экономических выгод, определяющие метод начисления

амортизации

Пересмотр величины резерва, уточняющего балансовую стоимость актива

Изменение величины оценочных обязательств

Бухгалтерские ошибки и их исправление

Ошибки предыдущих периодов – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия одного или более предыдущих периодов, возникающие вследствие неиспользования или неверного использования информации.

Стандарт выделяет следующие виды ошибок:

Технические (математические и т.д.)

Идейные (заблуждение, неверное применение МСФО)

Фальсификации (результат мошенничества)

Если ошибка является существенной (влияет на принятие решений), то она исправляется корректирующими проводками в 1 день отчетного периода, за этим должен следовать ретроспективный пересчет финансовой отчетности за 2 года, если эти ошибки были раньше.

Если ошибка несущественна, то исправление производится в начале отчетного периода корректирующими проводками без ретроспективного пересчета показателей финансовой отчетности.

13. IAS 21 ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ОБМЕННЫХ КУРСОВ ВАЛЮТ

ПБУ 3/2006 во многом совпадает

Основные понятия

Функциональная валюта (Functional Currency) – это валюта основной бизнес-среды, в которой функционирует компания.

Учет компания ведет именно в функциональной

валюте, но не обязательно предоставлять отчетность в этой валюте (отличие может быть в случае если у материнская компания другая функциональная валюта)

Иностранная валюта (Foreign Currency) – любая валюта, отличная от функциональной валюты. Операции в иностранной валюте пересчитываются в функциональную валюту.

Валюта представления/отчетная валюта (Presentation Currency) – валюта, в которой составляется финансовая отчетность.

Группа компаний может включать компании, функционирующие в разных странах и имеющие разную функциональную валюту. Консолидированная отчетность составляется в функциональной валюте материнской компании. Таким образом, для дочерних компаний валюта представления и функциональная валюта могут отличаться.

Источник курса должен быть надежен.

Курсовая разница (Exchange Difference) – разница, возникающая при пересчете определенной суммы из одной валюты в другую с использованием обменных курсов на 2 разные даты.

Обменный курс (Exchange Rate) - соотношение обмена одной валюты на другую

Курс закрытия (Closing Rate) - текущий обменный курс на конец отчетного периода

Спотовый обменный курс (Spot Exchange Rate) – текущий обменный курс валюты при немедленной поставке.

Монетарные статьи (Monetary Items) – активы и обязательства, которые:

Являются денежными средствами

Будут погашены посредством выплаты определенной денежной суммы.

Монетарные и немонетарные активы

Таблица 12

Активы и обязательства	
Монетарные	Немонетарные
Денежные средства	Авансы выданные
Дебиторская задолженность, кроме авансов выданных	Авансы полученные
Долговые финансовые активы	Запасы
Кредиторская задолженность, кроме авансов полученных	Основные средства
Финансовые обязательства и т.д.	Долевые финансовые активы и т.д.

Монетарные статьи, выраженные в иностранной валюте

Монетарные статьи, выраженные в иностранной валюте пересчитываются:

В случае признания

Совершения операций с данной статьей

Отчетной даты

Если между двумя датами пересчета монетарной статьи, обменный курс менялся, то возникает курсовая разница. Курсовая разница относится на прибыль/убыток или неоперационные доходы/расходы. Это является аспектом учетной политики.

Немонетарные статьи, выраженные в иностранной валюте

Пересчитываются в функциональную валюту только при первоначальном признании и курсовых разниц не порождают.

Особые случаи:

Если немонетарная статья оценивается по справедливой стоимости, а справедливая стоимость – только в иностранной валюте. В таком случае при переоценке будут возникать курсовые разницы.

Источник обменного курса

Для пересчета используется текущий обменный курс на дату пересчета, однако разрешается использовать средний обменный курс за короткий промежуток времени (неделя, месяц).

Если обменный курс меняется существенно, то нельзя им пользоваться.

Не указывается источник обменного курса. Но это должен быть постоянно доступный и надежный источник. Как правило, используется курс ЦБ РФ.

Иностранные подразделения

Иностранные подразделения – подразделения отчитывающейся компании или одна из консолидируемых компаний.

Отчетность пересчитывается в валюту представления, которая является функциональной валютой материнской компании с применением следующих правил:

Активы и обязательства пересчитываются на отчетную дату

Доходы, расходы, совокупная прибыль – на дату совершения соответствующих операций.

Курсовая разница на прочую совокупную прибыль.

Пример:

Функциональная валюта компании А - у.е.

Компания А продает товары покупателю из США за 10 тыс.долл. с обязательством совершить оплату в течение 90 дней. Обменный курс на дату совершения сделки составляет 125 у.е/1\$. Финансовый год,

принятый компанией А заканчивается через 10 дней после даты отгрузки и обменный курс на эту дату составляет 128 у.е./1\$. В день погашения дебиторской задолженности обменный курс = 126 у.е./1\$.

Решение:

Д Дебиторская задолженность 10\$|1 250 у.е.

К Выручка 10\$|1 250 у.е.

Д Дебиторская задолженность 30.у.е.((128-125)*10)

К прочие операционные доходы

Д Денежные средства 10\$|1 260 у.е.

К Дебиторская задолженность 10\$|1 260 у.е.

Д прочие неоперационные расхды 20 у.е. ((128-126)*10)

К дебиторская задолженность 20 у.е.

14. СОТАВЛЕНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Составление консолидированной финансовой отчетности

В настоящее время в России насчитывается достаточное количество вертикально-интегрированных компаний - холдингов. Всем этим объединениям необходимо составлять консолидированную отчетность для различных групп пользователей. Данная отчетность должна стать одним из основных источников финансовой информации для принятия обоснованных экономических решений.

Согласно федеральному закону Российской Федерации № 208 от 27.07.10г. "О консолидированной

финансовой отчетности" целый ряд российских компаний должен будет представить консолидированную финансовую отчетность начиная с 2015 г. соответствии с международными стандартами. Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит ежегодному обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с данной консолидированной финансовой отчетностью. Отчетность представляется до проведения общего собрания участников организации, но не позднее 120 дней после окончания года, за который она составлена.

Надзор за соблюдением сроков представления и публикации консолидированной финансовой отчетности организациями, за исключением кредитных организаций, осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый правительством РФ. Надзор за представлением и публикацией консолидированной финансовой отчетности кредитными организациями осуществляет Банк России.

МСФО (IAS) 27 гласит, что если компания контролирует какие-то другие компании, то она должна включить данные обо всех контролируемых компаниях в свою консолидированную отчетность.

Финансовая отчетность российских компаний все чаще становится объектом изучения и анализа инвесторов, кредиторов и других пользователей (рис 2)

Из показанных информационных потоков ясно, что основная цель составления консолидированных финансовых отчетов - представить деятельность материнских и дочерних компаний, как деятельность единого хозяйствующего субъекта. В консолидированном балансе будут указаны вместе активы, обязательства и собственный капитал, как

материнской, так и дочерних компаний. Точно так же отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в капитале будут представлять информацию о группе компаний, включающей материнскую и дочерние компании.

Консолидированная отчетность – отчетность группы взаимосвязанных компаний, находящихся в определенных финансово-хозяйственных отношениях через участие в уставных капиталах друг друга. Группа – включает в себя компании, являющиеся самостоятельными юридическими лицами, но сама при этом не является самостоятельным юридическим лицом.

Консолидированная отчетность составляется на основе отчетности членов группы, то есть материнской компании, дочерних, ассоциированных, совместно контролируемых компаний.

Цели составления консолидированной отчетности:

- повышение конкурентоспособности группы по сравнению с каждым из ее членов (участников);

- распределение рисков и ответственности по обязательствам между членами группы;

- повышение инвестиционной привлекательности группы путем завышения показателей: рентабельности, фондоотдачи, платежеспособности, ликвидности и т. д.

Основными принципами составления консолидированной отчетности (базирующимися на ГААП) являются:

- консерватизм или осмотрительность;

- принцип начисления и непрерывности деятельности;

- достоверность и справедливость в оценке;

- единство методов оценки, учета и принципов составления отчетности.

Методы консолидации (табл.4) зависят от времени ее проведения:

первичную консолидацию – при создании группы;

вторичную (последующую) – через 1 год после создания группы и далее каждый год.

Таблица 13

Основные методы консолидации

Методы первичной консолидации	Методы последующей консолидации
Метод покупки пакета акций	В основе методов – принцип элиминирования, т.е. исключение внутригрупповых расчетов

Состав и структура консолидированной отчетности зависят от национальных требований, МСФО рекомендует следовать структуре годового отчета:

консолидированный отчет о финансовом положении(на основе баланса);

консолидированный отчет о совокупном доходе(на основе отчета о прибылях и убытках);

консолидированный отчет о движении денежных средств;

консолидированный отчет об изменении капитала;

аудиторский отчет;

пояснительная записка.

Структура консолидированной отчетности отличается от годовой финансовой отчетности тем, что в ней содержатся расчеты только с третьими лицами, не являющимися членами группы. Появляются новые статьи: доля меньшинства, гудвилл; исчезают из консолидированной отчетности такие статьи как: инвестиции материнской компании в членов группы и собственный капитал дочерних компаний.

Консолидированная отчетность не составляется:
когда компания приобретена на короткий временной период для перепродажи (до 12 месяцев);
когда деятельность приобретенной компании носит закрытый характер;
когда доля приобретенной компании в основных финансовых показателях группы незначительна (меньше 10 % акций материнской компании).

По возможности, отчетные даты финансовой отчетности дочерних компаний должны совпадать с отчетной датой, на которую подготовлена финансовая отчетность головной компании. В случае, когда финансовая отчетность дочерней компании составлена на другую отчетную дату, необходимо произвести корректировки для учета возникших в этой связи существенных расхождений. Операции внутри группы должны полностью исключаться, остатки по расчетам внутри группы должны быть выверены и исключены. При приобретении или продаже компании, должна быть подготовлена финансовая отчетность по состоянию на дату приобретения/продажи.

Основной подход к подготовке сводного консолидированного баланса заключается в том, чтобы объединить построчно данные баланса материнской и дочерних компаний путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, нераспределенной прибыли. В консолидированном балансе собственный капитал двух компаний представлен собственным капиталом инвестора и включает его акционерный капитал и нераспределенную прибыль. Консолидированный баланс составляется в две стадии:

суммируются балансовые данные материнской компании и дочерней организации, причем активы дочерней компании считаются по результатам проведенной оценки стоимости бизнеса;

устраняются элементы "двойного счета" активов и обязательств. В консолидированном балансе долгосрочные финансовые вложения - это оценка прямых инвестиций "поглощаемой" компании на определенную сумму.

Остальные процедуры консолидации баланса заключаются в следующем:

балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащая материнской компании, исключаются в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;

доля меньшинства в чистых активах сведенных дочерних компаний за отчетный период рассчитывается и указывается в сводном бухгалтерском балансе отдельно;

внутригрупповые балансы и внутригрупповые сделки исключаются;

учет налогов происходит в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;

консолидированная прибыль корректируется с учетом дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям дочерней компании, независимо от того, были дивиденды объявлены или нет;

инвестицию следует учитывать, начиная с той даты, когда компания прекратила быть дочерней.

Таким образом, можно выделить два вида консолидационных корректировок

Таблица 14

Обеспечивающие	-
балансовое равенство:	Внутригрупповые

реализовывать программные продукты.

Широкое распространение получили два подхода к решению проблемы унификации бухгалтерского учета: гармонизация и стандартизация, но в настоящее время эти термины часто используются как синонимы.

Идея гармонизации не предусматривает единой для всех стран модели ведения бухгалтерского учета и единых стандартов, существует мнение, что эти стандарты не должны противоречить аналогичным стандартам в других странах. Идея гармонизации реализуется в рамках Европейского сообщества.

МСФО имеют как преимущества, так и недостатки.

К преимуществам МСФО перед национальными стандартами финансовой отчетности относят:

Четкую экономическую логику

Обобщение современной мировой практики в области учета и отчетности

Простоту восприятия для квалифицированных пользователей

К недостаткам МСФО относят:

Обобщенный характер

Многообразие методов учета

Отсутствие подобных разъяснений использования стандартов в практическом применении.

В целом, на основании вышеизложенного можно утверждать, что в России на современном этапе существует необходимость адекватной трансформации бухгалтерского учета и отчетности, проведения исследований, связанных с разработкой комплексной методики трансформации финансовой отчетности по международным стандартам, а также разработки и реализации компонентов (инструментов) отраслевого программного продукта, позволяющего трансформировать статьи отчетности организации.

Вопросы, связанные с формированием и трансформацией основных элементов финансовой отчетности, рассматриваются в России около двадцати лет, однако многие аспекты этой проблемы в современных условиях мало исследованы. Научно обоснованных методологических и практических рекомендаций, учитывающих действующую нормативную базу и российские стандарты, недостаточно.

Для достижения перехода российских компаний на МСФО предлагается решение следующих задач:

- определить меру соответствия национальных стандартов международным и дать характеристику основным элементам финансовой отчетности;

- составить формы финансовой отчетности для консолидации данных о материнской и дочерних компаниях, разработав схему движения информационных потоков по бухгалтерским первичным документам и отчетности в компании;

- показать методику трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами;

- дать уточнение компонентов, необходимых для создания отраслевого программного продукта, с помощью которого будет осуществляться ведение бухгалтерского, управленческого, налогового учета, а так же составление и трансформация отчетности компании.

1. Планирование перехода к МСФО

Перед тем, как приступить непосредственно к процессу трансформации следует:

- Получить информацию об основных видах деятельности и корпоративной структуре компании;

- Получить документальную информацию о существующей системе бухгалтерского учета, а также

методы и процедуры учетной практики, регулирующие учет хозяйственных операций;

Оценить объем работы и разработать график осуществления процесса трансформации и согласовать его с руководством компании;

Получить отчетность организации, составленную в соответствии с действующей российской системой бухгалтерского учета. Подборка рабочих документов необходимых для проведения трансформации

Для компании, отчетность которой будет перекладываться на МСФО, подготавливается пакет рабочих документов, которые должны содержать всю необходимую информацию для проведения трансформации финансовой отчетности. На основе собранной информации в дальнейшем составляются корректировочные проводки, производится реклассификация счетов. Кроме того, собранные данные послужат основой для примечаний к финансовым отчетам, подготовленным в соответствии с МСФО.

Представленный ниже перечень содержит описание информации, необходимой для выполнения работ по трансформации финансовой отчетности.

Описание/схема структуры компании: филиалы (если есть), подразделения и места их нахождения, описание видов деятельности, информация о лицензиях, которыми владеет компания;

Место нахождения и время образования компании, правовой статус;

Объем уставного капитала компании. Информация об операциях с уставным капиталом компании, включая возможности перепродажи долей другим участникам, обращения задолженностей компании в акции и других аналогичных операциях, а также планах руководства компании, связанных с приобретением и реализацией акций предприятия.

Дивидендная политика;

Данные о среднесписочной численности работников за отчетный период с разбивкой по подразделениям и выделением административно-управленческого персонала;

Данные о существенных событиях после отчетной даты;

Данные о наиболее существенных контрактах в отношении будущих периодов, даже не оформленных формально по состоянию на отчетную дату, об обязательствах, принятых на себя компанией и расходах, связанных с такими обязательствами, если уже сейчас известно, что они будут понесены после отчетной даты. Важнейшие контракты с поставщиками и клиентами;

Информация о любом возможном материальном ущербе, связанном с выполнением или невозможностью выполнения обязательств компании, включая обязательства по реализации услуг, продукции;

Данные о значительных задолженностях, а также возможных доходах и расходах, относительно которых в настоящее время имеется информация, которая свидетельствует о том, что по состоянию на отчетную дату существовала задолженность, даже не оформленная документально, не подтвержденная счетами и протоколами. Это же относится к возможным убыткам, связанным с наличием основных средств, оборудования и незаконченных капитальных вложений, производственных запасов, остатков незавершенного производства, готовой продукции, финансовых вложений и других активов, которые непригодны к дальнейшему использованию или использование которых в ближайшем будущем маловероятно, а также с наличием сомнительной дебиторской задолженности;

Данные об имуществе, переданном в залог;

Кредитные договора с банками и иными

финансовыми организациями, а также соглашения об их обеспечении.

Необходимая информация для трансформации финансовой отчетности по счетам бухгалтерского учета.

При проведении процесса трансформации большую часть необходимой для составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО информации можно получить, анализируя счета бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. При этом все счета бухгалтерского учета можно условно разделить на постоянные счета (их данные отражаются в бухгалтерском балансе) и временные счета (их данные отражаются в отчете о прибылях и убытках).

Методы осуществления процесса трансформации могут значительно варьироваться в различных компаниях.

Общая стратегия осуществления процесса трансформации включает:

Проведение анализа применяемой учетной политики и состояния бухгалтерского учета на предприятии;

Составление пробных балансов на начало и на конец отчетного периода на основе существующих остатков по Главной книге или оборотно-сальдового баланса. Проведение сверки данных пробного баланса с бухгалтерским балансом предприятия;

Анализ счетов оборотно-сальдового баланса и подготовку рабочих документов;

Составление и согласование предлагаемых корректировочных проводок с работниками компании;

Внесение корректировочных проводок и приведение счетов в соответствие с предлагаемым Планом счетов и международными стандартами финансовой отчетности и составление преобразованного

баланса на конец периода;

Разработку Плана счетов в соответствии с МСФО и составление проводок по реклассификации;

Подготовку рабочих таблиц для составления отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО;

Подготовку информации и рабочих таблиц для составления отчета о движении денежных средств;

Подготовку форм финансовой отчетности и раскрытия к ним. Процесс трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО можно условно разбить на три блока:

Анализ бухгалтерской информации (первичные документы и регистры учета) предприятия, составление пробных балансов (включает 1,2 и 3 этапы общей стратегии трансформации);

Составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО (включает с 3 по 6 этапы общей стратегии трансформации);

Подготовка финансовых отчетов компании в соответствии с требованиями МСФО (включает 7,8 и 9 этапы общей стратегии трансформации).

Этапы трансформации

Процедура трансформации отчетности имеет стандартную последовательность действий (этапы трансформации или форму). Вместе с тем содержание этих этапов зависит от множества факторов, ключевыми из которых являются специфика финансово-хозяйственной деятельности компании и особенности организации бухгалтерского учета. Первый определяет направление корректировок, второй - технику сбора информации.

Этапы трансформации отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность, составленную в соответствии с МСФО, могут быть следующими.

1. Подготовительный этап - определение цели и способа осуществления трансформации, стоимости и сроков работ, рекомендаций по составлению отчетности и др.

2. Рабочий этап:

а) анализ финансово-хозяйственной деятельности компании и системы бухгалтерского учета по РПБУ, в том числе анализ учетной политики, рабочего плана счетов, анализ операций;

б) формирование учетной политики по МСФО на основе российских аналогов;

в) сбор информации (заполнение рабочих документов) для формирования трансформационных записей, построенный на отличиях в учете по РПБУ и учете по МСФО, а также достаточный для формирования информации, подлежащей раскрытию в соответствии с МСФО;

г) заполнение трансформационных таблиц (свод статей баланса и отчета о прибылях и убытках);

д) сбор информации для составления отчета о движении капитала и отчета о движении денежных средств;

е) формирование текстового файла по описанию трансформационных записей, оценочных суждений и упрощений, принятых при осуществлении трансформации.

3. Учет влияния гиперинфляции: применяется МСФО (IAS) 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике".

4. Пересчет в иностранную валюту - применение требований МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов".

5. Формирование финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Процедуры «б» - «д» рабочего этапа осуществляются параллельно.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В связи с процессами глобализации очень остро встает вопрос о переходе Российской Федерации на международные стандарты финансовой отчетности. Это связано и с развитием международной торговли, и главное, с доступом на фондовые рынки, а так же к международным банковским кредитам. Поэтому, если мы хотим встраивания российской экономики в глобальную, то другого выхода, как переход на международные стандарты финансовой отчетности у нас нет.

ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402–ФЗ. URL: <http://minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/legislation/>.
2. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=BEDB84F39E0CE393C8781FC757368428&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=KYXIJkSMQtqJlz7p&base=LAW&n=348523&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#ABWnJkS3sBd6p1x7>
3. Приказ Минфина России от 04.12.2019 N 211н

"Об утверждении Правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета"

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=BEDB84F39EЕCE393C8781FC757368428&SORTTYPE=0&BASENODE=1->

[1&ts=KYXIJkSMQtqJlz7p&base=LAW&n=344971&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#y8wnJkSZ25nEzAk](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=BEDB84F39EЕCE393C8781FC757368428&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=KYXIJkSMQtqJlz7p&base=LAW&n=344971&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#y8wnJkSZ25nEzAk)

4. Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н

"Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=BEDB84F39EЕCE393C8781FC757368428&SORTTYPE=0&BASENODE=1->

[1&ts=KYXIJkSMQtqJlz7p&base=LAW&n=365338&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#sUEoJkSGQg6JZLXV](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=BEDB84F39EЕCE393C8781FC757368428&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=KYXIJkSMQtqJlz7p&base=LAW&n=365338&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#sUEoJkSGQg6JZLXV)

5. План Минфина РФ на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, утвержден приказом Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. N 440. URL: <http://minfin.ru/ru/accounting/accounting/basics/programs/>.

6. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.

7. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)». URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.

8. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально–производственных запасов» (ПБУ 5/01)». URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.
9. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ6/01)». URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.
10. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.04.2012) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации»(ПБУ9/99)». URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.
11. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 27.04.2012) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации»(ПБУ 10/99)» URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.
12. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)». URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.
13. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности"(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=141132302B0A643E8ABF6E949F3F9C00&SORTTYPE=>

0&BASENODE=1-
1&ts=guKpJkSUMcXyp2Mw&base=LAW&n=374643&rnd=
63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#SR3qJkSUHW
ohA799

14. "Международный стандарт финансовой отчетности
(IAS) 2 "Запасы"

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=511B65D6DB1936BF07381AC7C4D1F142&SORTTYPE=0&BASENODE=1->

1&ts=KOnoJkSsZ2gOSKJO1&base=LAW&n=202740&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#KGooJkSw9l71T39g

15. "Международный стандарт финансовой отчетности
(IAS) 10 "События после отчетного периода"

(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н)

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=141132302B0A643E8ABF6E949F3F9C00&SORTTYPE=0&BASENODE=1->

1&ts=guKpJkSUMcXyp2Mw&base=LAW&n=334988&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#YJTqJkSKYc8NutwT2

16. "Международный стандарт финансовой отчетности
(IAS) 21 "Влияние изменений валютных курсов"

(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н)

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=141132302B0A643E8ABF6E949F3F9C00&SORTTYPE=0&BASENODE=1->

1&ts=guKpJkSUMcXyp2Mw&base=LAW&n=202748&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#Q1sqJkSSjRgwqXTu

17. 1 "Международный стандарт финансовой отчетности
(IAS) 7 "Отчет о движении денежных средств"

(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н)

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=141132302B0A643E8ABF6E949F3F9C00&SORTTYPE=0&BASENODE=1->

[1&ts=guKpJkSUMcXyp2Mw&base=LAW&n=300901&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#6NArJkSqcy6rBavN1](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=141132302B0A643E8ABF6E949F3F9C00&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=guKpJkSUMcXyp2Mw&base=LAW&n=300901&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#6NArJkSqcy6rBavN1)

18. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы"

(введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н)

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=141132302B0A643E8ABF6E949F3F9C00&SORTTYPE=0&BASENODE=1->

[1&ts=guKpJkSUMcXyp2Mw&base=LAW&n=380191&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#S6VrJkShseui19y5](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=141132302B0A643E8ABF6E949F3F9C00&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=guKpJkSUMcXyp2Mw&base=LAW&n=380191&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#S6VrJkShseui19y5)

19. "Концептуальные основы финансовой отчетности"

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=5E86E95C0D4A74B36614604E027F3CFE&SORTTYPE=0&BASENODE=1->

[1&ts=Wn1sJkSOk5KZRGqX&base=LAW&n=160581&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#Sf3sJkS0LqdoowFl](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=5E86E95C0D4A74B36614604E027F3CFE&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=Wn1sJkSOk5KZRGqX&base=LAW&n=160581&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#Sf3sJkS0LqdoowFl)

20. IAS 36 "Обесценение активов" URL:

<http://www.msfofm.ru/ifrs/336>

21. IAS 18"Выручка" URL: <http://www.msfofm.ru/ifrs/321>

22. IAS 16 "Основные средства"URL: <http://www.msfofm.ru/ifrs?id=319>

23. IAS 23 " Затраты по займам" URL: <http://www.msfofm.ru/ifrs?id=325>

24. 18. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы"

25. (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н)
<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=141132302B0A643E8ABF6E949F3F9C00&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=guKpJkSUMcXyp2Mw&base=LAW&n=374632&rnd=63FA888FFD48CBF31A90DE3749FC9CC3#42apJkSOKYgfkvP82>
26. Нечитайло А.И., Панкова Л.В., Нечитайло И.А. «Понятие, сущность и принципы разработки концепции бухгалтерского учета и отчетности»// Аудит и финансовый анализ № 4 – 2012 г., стр. 31

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. Возникновение системы международных стандартов финансовой отчетности как ответ на глобализацию мировой экономики	4
2. Документы, составляющие систему международных стандартов финансовой отчетности	7
3. Переход российской системы бухгалтерского (финансового) учета на международные стандарты финансовой отчетности	14
4. Концептуальные основы представления финансовой отчетности	26
5. IAS 1 Представление финансовой отчетности	42
6. IAS 7 Отчет о движении денежных средств	56
7. IAS 2 Запасы	61
8. IAS 16 Основные средства	70
9. IAS 38 Нематериальные активы	85
10. IAS 37 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	93
11. IAS 10 События после отчетной даты	99
12. IAS 8 Учетная политика	102
13. IAS 21 Влияние изменений обменных курсов валют	106
14. Составление консолидированной отчетности	110
15. Трансформация финансовой отчетности в формат МСФО	116
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	124
.....	
ЛИТЕРАТУРА.....	124
...	

Учебное издание

Петрова Екатерина Евгеньевна,
доцент, кандидат экономических наук
Бикезина Татьяна Васильевна,
доцент, кандидат экономических наук
Волотовская Ольга Станиславовна,
доцент, кандидат экономических наук

Международные стандарты финансовой отчетности

Печатается в авторской редакции .

Подписано в печать 30.12.2021. Формат 60×90 1/16.
Гарнитура Times New Roman. Печать цифровая.
Усл. печ. л. 8,25. Тираж 15 экз. Заказ № 1150.
РГГМУ, 192007, Санкт-Петербург, Воронежская ул., д. 79.