

ШПАРГАЛКА  
ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ  
СТАНДАРТАМ УЧЕТА  
И ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ

МАРКЕТИНГ БУХГАЛТЕРСКИЙ  
АУДИТ  
ИНВЕСТИЦИИ  
МЕНЕДЖМЕНТ  
АУДИТ  
КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ  
ФИНАНСЫ

ЭКОНОМИКА  
ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ  
МАРКЕТИНГ  
АУДИТ  
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ  
ЛОГИКА

Н.Г Шредер

**ШПАРГАЛКА  
ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ  
СТАНДАРТАМ УЧЕТА  
И ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ**

Учебное пособие

**Рерайт (переделка) дипломных и  
курсовых работ**

---

**[Вернуться в каталог учебников](#)**

«ВЛБИ»

МОСКВА  
2005

УДК 657.4(083.74)(075.8)  
ББК 65.052я73  
Ш85

**Уникальные информационные продукты:**

- для повышения квалификации преподавателей;
- для рефератов и контрольных;
- для самообразования топ-менеджеров.

**Шредер Н. Г.**

Ш85 Шпаргалка по международным стандартам учета и финансовой отчетности : учеб. пособие.— М.: ТК Велби, 2005. — 40 с.

ISBN 5-482-00014-1

Пособие содержит все вопросы экзаменационных билетов по учебной дисциплине «Международные стандарты учета и финансовой отчетности».

Доступность изложения, актуальность информации, максимальная информативность, учитывая небольшой формат пособия, — все это делает шпаргалку незаменимым подспорьем при подготовке к сдаче экзамена.

УДК 657.4(083.74)(075.8)  
ББК 65.052я73

*Учебное издание*

**Шредер Наталья Геннадьевна**

**ШПАРГАЛКА ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ УЧЕТА  
И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Учебное пособие

Подписано в печать 17.01.05. Формат 60х90/16.  
Печать офсетная. Печ. л. 2,5. Тираж 10 000 экз. Заказ № 81

ООО «ТК Велби»  
107120, г. Москва, Хлебников пер., д. 7, стр. 2.

Отпечатано с готовых диапозитивов  
в ОАО «Типография № 9»  
г. Москва, ул. Волочаевская, 40.

**Начните интернет-бизнес с недорогого  
сайта-визитки**

**Дистанционные курсы по созданию сайтов**

## 1. Промежуточная финансовая отчетность (МСФОН#34)

Стандарт по промежуточной финансовой отчетности применяется всеми предпрятиями, которые по требованию законодательства или собственному выбору публикуют финансовую отчетность за период менее полного финансового года.

**Промежуточная финансовая отчетность включает:**

- 1) сжатый «Бухгалтерский баланс»;
- 2) сжатый «Отчет о прибылях и убытках»;
- 3) сжатый «Отчет о движении денежных средств»;
- 4) сжатый «Отчет об изменении капитала»;
- 5) выборочные пояснительные примечания.

Форма и содержание промежуточной отчетности должны отвечать следующим требованиям:

- 1) каждый промежуточный итоговый показатель включает в себя последнюю финансовую отчетность;
- 2) в «Отчете о прибылях и убытках» должна быть представлена прибыль на акции;
- 3) материнская компания должна подготовить сводную отчетность.

При раскрытии информации необходимо учитывать ее существенность. Доходы, получаемые регулярно (дивиденды, правительственные субсидии), не показываются при составлении промежуточной финансовой отчетности, если только это не обосновано специально. Затраты, понесенные неравномерно в течение года, должны показываться в промежуточной финансовой отчетности только в случае, если это оговорено отдельно.

Выборочные пояснения предназначены для раскрытия всех изменений, происшедших с момента составления последней годовой финансовой отчетности. Они содержат:

- 1) **порядок применения учетной политики** (указывается, применялась ли она последовательно или имелись какие-либо изменения);
- 2) **пояснения** о сезонности и цикличности операций;
- 3) **характер и сумму позиций**, влияющих на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль, потоки денежных средств,

## 3. Процесс разработки МСФО

Чтобы обеспечить самое высокое качество стандартов, их широкое применение в мире, Комитет выработал многоступенчатую процедуру их разработки и принятия. Этапы разработки МСФО:

- 1) создание подготовительного комитета из широкого круга специалистов различных сфер для обсуждения вопросов, внесенных в повестку Правления. Правление также проводит консультации с Консультативным советом по стандартам;
- 2) разработка и публикация документа для публичного обсуждения (срок для обсуждения -- 90 дней);
- 3) подготовка рабочего проекта положений стандарта с учетом комментариев, полученных от всех заинтересованных сторон на втором этапе. На основе этого анализа Правление готовит проект международного стандарта финансовой отчетности, а также предлагает альтернативные решения и аргументы в пользу их принятия или отклонения. В течение 90 дней все заинтересованные стороны вправе вносить свои замечания и предложения в рабочий проект. В определенных случаях еще до проекта изложения принципов Правление может предложить вопрос на обсуждение;
- 4) утверждение Правлением рабочего проекта положений МСФО. Рассматриваются внесенные замечания по рабочему проекту, согласовывается окончательный вариант. Окончательный вариант рабочего проекта не публикуется, но может быть представлен по требованию общественности;
- 5) выпуск окончательного международного стандарта финансовой отчетности, который готовится в результате обсуждения Проекта МСФО.

Интерпретация МСФО, Проект стандарта и непосредственно сам стандарт должны быть утверждены как минимум 8 членами Правления из 14. Для прочих решений достаточно простого большинства голосов членов Правления, при этом требуется присутствие 7 членов на заседании.

Заседания Правления, Консультативного совета и Комитета по интерпретациям являются открытыми, хотя некоторые процедурные вопросы (в основном касающиеся персонала) могут решаться в закрытом режиме. Повестка заседаний также публикуется заранее.

## 2. Структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)

Структура КМСФО:

- 1) попечительский совет «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности»;
- 2) Правление КМСФО;
- 3) Консультативный совет по стандартам;
- 4) Комитет по интерпретациям МСФО.

Учредители попечительского совета - 19 доверенных лиц, обладающих необходимыми знаниями для разработки высококачественных стандартов финансовой отчетности для их использования на международных рынках капитала.

Цели совета:

- 1) формулировать и публиковать исходя из общественных интересов высококачественные, понятные и осуществимые глобальные стандарты финансовой отчетности;
- 2) проводить работу по более широкому использованию и точному применению стандартов;
- 3) способствовать сближению МСФО и национальных стандартов финансовой отчетности.

Попечительский совет выполняет следующие функции:

- 1) назначение членов Правления КМСФО, Консультативного совета по стандартам, Комитета по интерпретациям МСФО;
- 2) ежегодный анализ эффективности стратегии Правления КМСФО;
- 3) одобрение бюджета Правления;
- 4) рассмотрение стратегических вопросов, затрагивающих международные стандарты финансовой отчетности, повсеместное продвижение целей КМСФО;
- 5) утверждение поправок к Конституции в соответствии с установленными процедурами.

Правление КМСФО - это основной орган, занимающийся разработкой международных стандартов финансовой отчетности. Правление состоит из 14 представителей, 12 из которых работают на основе полной занятости, 2 - на основе неполной занятости. Члены Правления избираются на 5 лет.

## 4. Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности в гармонизации системы бухгалтерского учета

МСФО внесли огромный вклад в совершенствование и гармонизацию финансовой отчетности в мировом масштабе.

Подходы к решению проблемы унификации бухгалтерского учета:

- 1) гармонизация;
- 2) стандартизация.

Данные подходы первоначально различались по заложенным в них идеологии и принципам реализации, но в последнее время оба термина используются как синонимы.

Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского союза. Суть гармонизации - в каждой стране могут существовать свои модели организации учета и системы стандартов, их регулирующие, но эти стандарты не должны противоречить аналогичным стандартам в странах - членах Европейского союза.

Идея стандартизации реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Комитет занимается разработкой и публикацией международных стандартов учета (финансовой отчетности) - МСФО. Суть подхода - разработка унифицированного набора стандартов, применяемых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов. Единые стандарты вводятся не законодательным путем, а при добровольном соглашении.

Формы использования МСФО:

- 1) применение МСФО в качестве национальных;
- 2) использование МСФО в качестве национальных, но с условиями, что для вопросов, не затронутых МСФО, разрабатываются национальные стандарты;
- 3) использование МСФО в качестве национальных, но в некоторых случаях возможна их модификация в соответствии с национальными особенностями;
- 4) национальные стандарты основаны на МСФО и обеспечивают дополнительное их разъяснение.

Правление выполняет следующие основные функции:

1) разработка международных стандартов финансовой отчетности, проектов МСФО, утверждение интерпретаций, разработанных Комитетом по интерпретациям МСФО;

2) публикация всех проектов МСФО, проектов изложения принципов и прочих документов для публичного осуждения;

3) решение всех технических вопросов, включая их совместное обсуждение с национальными организациями по разработке стандартов;

4) совместная работа с консультативным советом по стандартам по основным проектам.

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

Комитет по интерпретациям МСФО рассматривает вопросы бухгалтерского учета, которые не получили отражения в существующих стандартах или могут иметь неоднозначное толкование. Комитет занимается неудовлетворительной практикой учета в рамках международных стандартов и возникновением новых обстоятельств, не учтенных при разработке существующих стандартов. Интерпретации утверждаются Правлением КМСФО. Постоянный Комитет по интерпретациям состоит из 12 голосующих членов, избираемых на 3 года.

Объективные преимущества МСФО перед национальными стандартами:

- четкая экономическая логика;
- обобщение мировой практики в области учета;
- простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

Недостатки МСФО:

- 1) обобщенный характер стандартов предполагает большое многообразие методов учета;
- 2) отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретной ситуации.

Национальные различия в уровне развития, традициях стран препятствуют внедрению МСФО.

В России МСФО начали внедряться с 1992 г. в связи с:

- 1) отсутствием достоверной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности предприятий, пытающихся получить инвестиции;
- 2) тем, что финансовая отчетность, составленная по МСФО, обладает большей прозрачностью и полезностью для пользователей;
- 3) тем, что их использование позволяет сократить затраты времени и ресурсов для разработки новых национальных правил ведения бухгалтерского учета.

В настоящее время МСФО переведены на 40 языков. Первое официальное издание МСФО на русском языке включало 34 стандарта и 3 ПКИ (интерпретации Постоянного комитета по интерпретациям) в 1998 г., второе издание (в настоящее время) - 41 стандарт и 16 ПКИ.

являющихся необычными из-за характера, размера или происхождения;

4) **изменения** в отношении долевых или долговых ценных бумаг, включая факты непогашенных обязательств, нарушения долговых соглашений;

5) выплаченные **дивиденды**;

6) **выручка и результаты** по отраслевым и географическим сегментам;

7) **события**, произошедшие после отчетной даты;

8) **сведения о покупке или продаже** дочерних предприятий, долгосрочных инвестициях, реструктурировании и прекращении деятельности;

9) **изменения** в условных обязательствах или условных активах;

10) **подтверждение**, что промежуточная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО.

Если оценка сумм, представленных в промежуточной финансовой отчетности, существенно меняется в течение окончательного промежуточного периода финансового года, характер и сумма этого изменения должны раскрываться в примечаниях к годовой финансовой отчетности.

Промежуточная финансовая отчетность основана на относительной субъективно выбранных правилах и оценках. Чтобы можно было правильно истолковать представленную в отчетах информацию, они должны отвечать качественным характеристикам: понятности, уместности, надежности, сопоставимости. Баланс между основными характеристиками должен быть достигнут на практике для реализации основного предназначения финансовой отчетности.

Помимо стандарта Правление публикует Основу для выводов, где объясняется, каким образом Правление пришло к тем или иным выводам, для того чтобы помочь пользователям использовать стандарты. Правление также публикует альтернативные мнения, в которых высказываются мнения оппонентов предложенного правила учета.

В ходе работы по разработке МСФО достигаются следующие цели:

- 1) дальнейшее развитие МСФО на базе существующей системы стандартов;
- 2) содействие процессу унификации бухгалтерского учета путем уменьшения количества альтернативных подходов, разрешаемых МСФО.

Первый стандарт был разработан в 1974 г. В настоящее время действуют 34 стандарта. Каждый стандарт включает следующие элементы:

- 1) объект учета - дается определение объекта учета и основных понятий, связанных с ним;
- 2) признание объекта учета - дается описание критериев отнесения объектов учета к различным элементам отчетности;
- 3) оценка объекта учета - приводятся рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчетности;
- 4) отражение в финансовой отчетности - раскрытие информации об объекте учета в различных формах финансовой отчетности.

## 5. Представление финансовой отчетности (МСФОН<sup>1</sup>)

Представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО регулируется МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности».

Комплекc финансовой отчетности включает:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчеты об изменении капитала;
- 4) отчет о движении денежных средств;
- 5) учетную политику;
- 6) примечания.

Компании могут представлять финансовый обзор, в котором даются описания и основные разъяснения характеристик финансовых результатов деятельности компании.

МСФО № 1 не предписывает порядка или формата, в котором должны представляться статьи в Бухгалтерском балансе. Перечень статей, представляемых в Бухгалтерском балансе:

- 1) основные средства;
  - 2) нематериальные активы;
  - 3) финансовые активы;
  - 4) инвестиции, учтенные по методу участия;
  - 5) запасы;
  - 6) денежные средства и их эквиваленты;
  - 7) задолженность покупателей и заказчиков, другая дебиторская задолженность;
  - 8) налоговые обязательства и требования;
  - 9) резервы;
  - 10) доля меньшинства;
  - 11) капиталы и резервы.
- Отчет о прибылях и убытках включает следующие статьи:
- выручка;
  - результаты операционной деятельности;
  - доля прибылей и убытков ассоциированных компаний, совместной деятельности, по методу участия;
  - расходы по налогу на прибыль;
  - прибыль (убыток) от обычной деятельности;
  - результаты чрезвычайных обстоятельств;

## 7. Применение МСФО в различных странах мира

Международные стандарты широко используются во всем мире. Одним из их применений:

1) применение МСФО в качестве национальных стандартов. Национальные организации по разработке стандартов финансовой отчетности используют МСФО как ориентир для разработки собственных стандартов;

2) фондовые биржи и регулирующие органы, обязывающие или разрешающие компаниям предоставлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО;

3) сами компании - по информации КМФСО в настоящее время уже около тысячи компаний предоставляют финансовую отчетность в полном соответствии с МСФО, что подтверждено аудиторским заключением (Microsoft, Nestle, Nokia, Air France, Fiat, Adidas).

Использование МСФО в различных странах мира:

- 1) МСФО разрешены к использованию в Австрии, Дании, Литве, России, Финляндии, Швейцарии, Южной Америке;
  - 2) МСФО обязательны для всех компаний,отирующихся на национальных фондовых рынках: Армении, Гондурасе, Грузии, Египте, Иордании, Югославии, Ямайке;
  - 3) МСФО обязательны для некоторых компаний,отирующихся на национальных фондовых рынках: Бахрейне (для банков), Китае, ОАЭ (для банков), Румынии (для стратегических компаний, с 2005 г. для всех крупных компаний), Украине (для банков);
  - 4) МСФО планируются с 2005 г. для всех компаний,отирующихся на национальных фондовых рынках: Австралии, Бельгии, Великобритании, Германии, Голландии, Дании, Лихтенштейне, Люксембурге, Швеции, Финляндии, Франции;
  - 5) МСФО обязательны для всех компаний,отирующихся на национальных фондовых рынках, после вступления в ЕС: Венгрии, Латвии, Литве, Польше, Словакии, Словении, Чехии;
  - 6) МСФО планируются с 2007 г. для всех компаний,отирующихся на национальных фондовых рынках: Новой Зеландии.
- Многие финансовые институты уже сейчас осуществляют кредитование предприятий только при предоставлении отчетности, составленной в МСФО.

## 6. Принципы международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты носят рекомендательный характер, и страны могут самостоятельно принимать решения об их использовании. Но поскольку МСФО - это по сути обобщенная практика учета наиболее развитых учетных систем в мире (американской и европейской), то совершенно очевидно, что их слепое копирование зачастую может негативно сказаться на национальной практике бухучета. Принципиальная основа перехода на международные стандарты - признание общих принципов подготовки и составления финансовой отчетности. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности сформулированы в виде отдельного документа. Данный документ не является стандартом и не содержит обязательных требований и рекомендаций. Если какие-нибудь положения стандартов противоречат принципам, то применяются положения стандарта. В то же время по мнению КМФСО при разработке будущих, и пересмотре существующих стандартов число расхождений будет последовательно уменьшаться.

В соответствии с принципами цель финансовой отчетности - предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

К пользователям финансовой отчетности принципы относят инвесторов, работников, заимодавцев, поставщиков и других торговых кредиторов, покупателей, правительства и их органы, общественность.

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

- 1) основополагающие допущения:
  - метод начисления - хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Операции будут учитываться в том отчетном периоде, в котором они возникли.

## 8. Текущие проекты КМФСО

Обычно на повестке дня Правления КМФСО находятся 6-10 проектов одновременно, включая как разработку стандартов и интерпретаций, так и пересмотр текущих стандартов.

В настоящее время наиболее важный - проект по улучшению существующих стандартов. В мае 2002 г. Правление опубликовало проект по улучшению ряда МСФО. Его **цель** - улучшение качества МСФО на основе передовых практик учета в мире и устранение альтернативных методов учета. Проект включает 12 стандартов: МСФО 1, МСФО 2, МСФО 8, МСФО 10, МСФО 16, МСФО 17, МСФО 21, МСФО 24, МСФО 27, МСФО 28, МСФО 33, МСФО 40.

Основные изменения, которые затронут МСФО:

- 1) отказ от исторической стоимости и переход на учет по справедливой стоимости;
- 2) устранение разрешенного альтернативного подхода к отражению операций в финансовой отчетности (например, отказ от метода ЛИФО для списания запасов в производстве);
- 3) отказ от учета операционного лизинга, т. е. будет оставлена только схема учета финансового лизинга;
- 4) расширение понятия связанных сторон, требование дополнительных раскрытий;
- 5) раскрытие существенных допущений, сделанных менеджментом.

Еще один проект касается изменений МСФО 32 и МСФО 39 - наиболее сложных стандартов, посвященных учету финансовых инструментов. Предполагается, что данные стандарты будут существенно пересмотрены в 2004 г.

Другие текущие проекты КМФСО:

- 1) объединение компаний - касается пересмотра некоторых положений МСФО 22;
- 2) консолидация - изменения будут в основном посвящены методике консолидации специализированных компаний;
- 3) финансовые риски и раскрытие информации о финансовых инструментах;
- 4) выплаты, основанные на курсе акций;
- 5) разведка и оценка природных ресурсов;

Принцип дает возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т. е. позволяет прогнозировать будущие результаты предприятия. Возможное неполучение части объявленных к получению денежных средств может корректироваться своевременным начислением резерва на сомнительные долги за счет уменьшения финансовых результатов отчетного периода;

- непрерывность деятельности - предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем. А поскольку у предприятия нет намерения ликвидироваться или существенно сокращать масштабы деятельности, то его активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов. В противном случае финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и эта основа должна быть раскрыта;

2) качественные характеристики информации (понятность, уместность, существенность, надежность, нейтральность, осмотрительность, преобладание сущности над формой, сопоставимость, своевременность, полнота и др.).

- доля меньшинства;

- чистая прибыль (убыток) за период.

Компании представляют в Отчете о прибылях и убытках или в приложениях к нему анализ доходов и расходов по одному из двух вариантов:

1) по характеру доходов и расходов. Применяется в небольших компаниях, где не требуется распределения операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией;

2) по функциям. Распределение затрат по функциям может быть спорным и в значительной мере субъективным.

В отчете об изменении капитала показываются:

- чистая прибыль (убыток) за период;

- статьи доходов и расходов;

- эмиссионный доход и резервы на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения.

В приложениях к финансовой отчетности компании отражают:

1) информацию об основе финансовой отчетности и конкретной учетной политике;

2) информацию, не представленную в других формах финансовой отчетности в соответствии с МСФО;

3) дополнительную информацию, необходимую для достоверности отчетности.

Раздел «Учетная политика» описывает:

- основу оценки, используемую для подготовки финансовой отчетности;

- каждый конкретный вопрос, имеющий существенное значение для правильного понимания финансовой отчетности.

**Моменты учетной политики:** методы признания выручки, принципиальные сведения: дочерние компании, объединения компаний, совместная деятельность, признание и амортизация материальных и нематериальных активов, инвестиционная деятельность, запасы, резервы, затраты на пенсионное обеспечение, пересчет иностранной валюты, определение хозяйственных и географических сегментов и основа для распределения затрат по сегментам, учет инфляции и т. д.

В РФ состав, содержание и методические основы формирования отчетности регулируются ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

- 6) страховые контракты;
- 7) выручка и связанные с ней обязательства;
- 8) учет для маленьких и средних компаний;
- 9) совокупный доход;
- 10) совместный проект с FASB по сближению стандартов в краткосрочной перспективе.

Анализ текущих проектов Комитета по международным стандартам очень важен, поскольку он позволяет осуществлять заблаговременную подготовку при разработке национальных стандартов.

Одно из ключевых направлений деятельности КМСФО в последние годы - сотрудничество с Международной организацией комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ), которая объединяет более 100 регулирующих органов в данной сфере. В 1993 г. КМСФО и МОКЦБ заключили соглашение по созданию базового набора стандартов, который будет использоваться при подготовке финансовой отчетности для нужд фондовых бирж. К тому времени МОКЦБ объявила об одобрении МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств», а также указала о том, что еще 14 международных стандартов не требуют улучшения. В 1995 г. Технический комитет МОКЦБ заявил, что по завершении работы над всеми стандартами, включенными в базовый набор, он будет рекомендовать МСФО к использованию для целей включения в листинги всех фондовых бирж и международного инвестирования. В мае 2000 г. Комитет Президентов МОКЦБ рекомендовал своим членам разрешить использовать МСФО для подготовки финансовой отчетности.

В России выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО - их адаптация к национальным стандартам. Она предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов.

В настоящее время отчетность по международным стандартам готовят крупнейшие российские компании: ОАО «Газпром», РАО «ЕЭС России», ОАО «ГМК Норильский никель», ОАО «Российские железные дороги», ОАО «Аэрофлот» и многие другие.

Несмотря на все большее распространение МСФО, ряд стран пока не спешит переходить на новые стандарты (США и Канада). Американская система учета (US GAAP) является одной из ведущих в мире. Она занимает прочные позиции, поэтому многие иностранные компании, желающие разместить свои ценные бумаги на американском рынке, идут на значительные затраты по трансформации отчетности в соответствии с GAAP. Комитет по стандартам финансового учета США высказывался о том, что именно эта организация должна издавать международные стандарты для использования на рынках капитала.

## 9. Отчет о движении денежных средств (МСФОМЗ)

Согласно МСФО № 7 предприятия обязаны составлять годовой отчет о движении денежных средств и представлять его за каждый период. Отчет о движении денежных средств содержит информацию о движении денежных средств в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, чистом денежном результате от этих видов деятельности. Жестко регламентированной формы отчета о движении денежных средств нет. При составлении отчета денежные средства и их эквиваленты суммируются и учитываются общей суммой. Суммы денежных средств и их эквивалентов, отраженные на конец отчетного периода, должны соответствовать данным, отраженным в бухгалтерском балансе.

Величина потоков денежных средств от операционной деятельности показывает достоверность наличия средств для погашения кредитов, сохранения операционных возможностей, возможность выплаты дивидендов, осуществления новых инвестиционных вложений без обращения к внешним источникам финансирования.

Основные потоки:

- 1) поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- 2) платежи поставщикам за товары, работы, услуги;
- 3) платежи страховым компаниям;
- 4) выплаты и компенсации по налогу на прибыль;
- 5) поступления и платежи по контрактам и др.

Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности показывают степень направленности произведенных расходов на ресурсы, предназначенные для воспроизводства будущих доходов.

Основные потоки денежных средств от инвестиционной деятельности:

- средства для приобретения основных и нематериальных активов;
- платежи для приобретения долей участия в совместных предприятиях;
- авансовые платежи и кредиты;
- денежные поступления от возмещения авансов и кредитов, предоставленных другим компаниям;

### 11. Понятие МСФО

Понятие «Международные стандарты финансовой отчетности» включает в себя следующие документы:

- 1) предисловие к положениям МСФО;
- 2) принципы подготовки и представления финансовой отчетности;
- 3) стандарты;
- 4) разъяснения.

**В Предисловии к положениям МСФО** кратко излагаются цели и порядок деятельности Комитета по МСФО, а также разъясняется порядок применения международных стандартов.

**Принципы подготовки и представления финансовой отчетности** определяют основы подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. В них рассмотрены такие вопросы, как цели финансовой отчетности, качественные характеристики, определяющие полезность отчетной информации, определения, порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности, понятие капитала и поддержание капитала.

**Принципы не являются стандартом** и не заменяют его. Данный документ предназначен для содействия: Комитету по МСФО - в разработке новых и пересмотре действующих стандартов; национальным органам стандартизации - в работе над национальными стандартами; составителям финансовой отчетности - в применении МСФО и определении порядка составления отчетности по вопросам, в отношении которых стандарты еще не приняты; аудиторам - в формировании мнения о соответствии или несоответствии финансовой отчетности МСФО.

**МСФО представляют собой систему** принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Ни Комитет по МСФО, ни профессиональные бухгалтерские организации не имеют полномочий повсеместного соблюдения МСФО. Эти стандарты применяются в силу признания различными регулирующими организациями по всему миру важности гармонизации правил составления финансовой отчетности, поддержки ими деятельности Комитета по МСФО, а также профессиональной уверенности бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров и др. **Стандарты предназначены** для подго-

## 10. Различия в составлении «Отчета о движении денежных средств» в российских и международных стандартах финансовой отчетности

Отчет о движении денежных средств в международной практике готовится по МСФО № 7 «Отчеты о движении денежных средств» в России:

1) **в соответствии с МСФО № 7 «Отчеты о движении денежных средств»** в отчете о движении денежных средств отражаются изменения не только в наличных денежных средствах, но и в денежных эквивалентах. К денежным эквивалентам относятся краткосрочные и высоколиквидные инвестиции. В российской практике понятия денежных эквивалентов нет. В правилах составления отчета о движении денежных средств говорится о денежных средствах, учитываемых в кассе организации, на расчетных, валютных и специальных счетах. Краткосрочные депозиты в банках включаются в состав краткосрочных финансовых вложений. Отсутствует требование о раскрытии ограничений на использование отраженных в отчетности денежных средств, а также состава денежных средств;

2) существуют значительные расхождения в методах подготовки информации - российские правила предусматривают только прямой метод (нарастающим итогом с начала года), а МСФО - прямой и косвенный. Косвенный метод более распространен в мировой практике как метод составления отчета о движении денежных средств. В результате применения косвенного метода финансовый результат (чистая прибыль) организации за период преобразуется в разность между величинами денежных средств, находящихся в распоряжении организации по состоянию на начало и конец отчетного периода. При подготовке консолидированной отчетности прямой метод является малоприменимым, так как требует больших затрат на получение необходимой информации по каждому из консолидируемых предприятий;

3) согласно МСФО при отражении денежных потоков в иностранной валюте их величина пересчитывается в валюту отчетно-

### 12. Цели перехода РФ на МСФО

**Цель реформирования системы бухгалтерского учета** - приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО.

Задачи реформы:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезную информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
  - обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
  - оказать помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.
- Направления реформы:
- совершенствование нормативного правового регулирования;
  - формирование нормативной базы (стандарты);
  - методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
  - кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
  - международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях; взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности).

**Цель нормативного регулирования бухгалтерского учета**

- состоит в регулировании доступа всем заинтересованным пользователям к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности хозяйствующих субъектов. В связи этим необходимо решить следующие вопросы:
- переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность;
  - регулирование финансового учета;
  - органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями;



сти по курсу, принятому на дату движения денежных средств. По российским стандартам в случае наличия денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета пересчитываются по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления бухгалтерской отчетности;

4) есть различия в порядке классификации данных по видам деятельности. В соответствии с МСФО № 7 финансовая деятельность - это деятельность, которая приводит к изменению в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании, а инвестиционная деятельность - приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежному эквивалентам. Согласно российским стандартам **инвестиционная деятельность** - это деятельность, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, нематериальных активов, других внеоборотных активов, а также их продаж и т. п. **Финансовая деятельность** - это деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выбитым ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т. п.

- взвешенное использование международных стандартов в национальном регулировании.

**Важной составляющей нормативного обеспечения** является сохранение стабильности развития системы бухгалтерского учета. Главная задача состоит в создании приемлемых условий последовательного, полезного, рационального и успешного выполнения системой бухгалтерского учета присущих ей функций в конкретной экономической среде.

В настоящее время международные стандарты в основном используются крупными российскими компаниями, предприятиями нефтегазового комплекса и банками (ОАО «Газпром», РАО «ЕЭС России», Внешэкономбанк, Альфа-банк).

В соответствии с Приказом Минфина России от 28.06.2000 г. № 60н (п. 142) «О методических рекомендациях, о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» акционерные общества, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, должны готовить отчетность в соответствии с МСФО.

Полная замена российских правил учета и отчетности на МСФО является тупиковым путем развития, поскольку в ее основе лежит игнорирование системы бухгалтерского учета конкретной экономической ситуации, прикладного характера этой системы.

В России выбран способ применения МСФО, который предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов.

- денежные поступления от срочных контрактов, кроме случаев, когда контракты заключены для коммерческих или торговых целей.
- Потоки денежных средств от финансовой деятельности:
  - денежные выплаты для приобретения или погашения акций;
  - поступления от выпуска необеспеченных облигаций, займов и других краткосрочных и долгосрочных кредитов;
  - погашение кредитных сумм;
  - платежи по финансовой аренде и др.

Информация, необходимая для составления отчета о движении денежных средств:

- 1) бухгалтерский баланс за отчетный и предыдущий периоды;
  - 2) отчет о прибылях и убытках за текущий период;
  - 3) дополнительная информация о некоторых операциях.
- Методы составления отчета о движении денежных средств:

1) **прямой**. Раскрываются основные виды валютных денежных поступлений и валютных денежных расходов. Информацию получают из учетных записей, путем корректировки продаж, себестоимости продукции и других статей отчета о прибылях и убытках;

2) **косвенный**. Чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки с учетом:

- изменений в запасах и операционной дебиторской, кредиторской задолженностей в течение периода;
- неденежных статей - износ, отчисления, нераспределенная прибыль ассоциированных компаний, доля меньшинства;
- всех прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

товки финансовой отчетности, пользователи которой полагаются на нее как на основной источник финансовой информации о компании.

**Разъяснения МСФО** подготавливаются постоянным комитетом по разъяснениям и принимаются Правлением Комитета по МСФО. В них толкуются положения стандартов, содержащие неоднозначные или неясные решения. Они обеспечивают единообразное применение стандартов и повышение сопоставимости финансовой отчетности, подготавливаемой на основе МСФО. В качестве вопросов для разъяснений обычно избираются те, которые связаны с применением существующих стандартов, имеют практическую направленность, представляют большой интерес для пользователей стандартов.

МСФО разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности - **КМСФО**, который был создан в 1973 г. Комитет был первоначально основан в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из 10 стран. С 1983 г. все профессиональные бухгалтерские организации, члены Международной федерации бухгалтеров, стали членами КМСФО.

### 13. Основные концепции финансового учета по МСФО

**Концепция денежного измерения.** Все хозяйственные операции выражаются в денежном измерении. Денежная оценка - обобщающий измеритель разнородных видов хозяйственных средств.

**Концепция самостоятельности предприятия.** Каждое предприятие - самостоятельная единица. Самые распространенные формы организации бизнеса: единоличное хозяйствование, товарищество или корпорация - акционерное общество.

Основные организационно-правовые формы хозяйственной деятельности:

1) **частный бизнес** - бизнес, принадлежащий одному лицу, что дает возможность собственнику полностью контролировать осуществляемую предпринимательскую деятельность;

2) **товарищество** - фирма, создаваемая двумя или более владельцами, объединившими свои ресурсы и таланты для достижения общих целей;

3) **корпорация** - лицо, юридически не зависимое от собственников, вклады которых представлены в виде акционерного капитала.

**Концепция непрерывности.** Понятие «непрерывность» предполагает, что предприятие остается в деле в его нынешней форме в течение периода, достаточного для того, чтобы использовать свои активы по их прямому назначению и погасить долги в рамках нормальной деятельности. Это понятие известно как концепция действующего предприятия.

**Концепция соответствия доходов и расходов отчетному периоду (начисления).** Обеспечивает соответствие расходов доходам, получаемым в результате этих расходов. В счета должны включаться все понесенные расходы, оплаченные или неоплаченные. Доходы относятся к тому учетному периоду, в котором товары проданы, услуги оказаны; расходы - когда они были понесены для получения этих доходов. Финансовая отчетность дает информацию не только о прошлых операциях, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем и о ресурсах, которые будут получены в будущих периодах.

### 15. Корректирующие записи

Согласно принципу соответствия доходы должны быть зарегистрированы только в те периоды, когда они заработаны, а расходы - когда они имели место для получения этих доходов.

Правило соответствия реализуется с помощью учета по методу начислений. К операциям, которые охватывают более чем один учетный период, применяются корректирующие проводки (записи). Они необходимы, когда имеют место отсрочки (предоплаты).

Корректирующие записи обеспечивают:

- 1) отражение доходов в том периоде, в котором они заработаны, и признание расходов в том периоде, в котором они были понесены;
- 2) соблюдение принципа признания доходов и принципа соответствия.

Корректирующие записи необходимо делать всякий раз при составлении финансовой отчетности.

Классификация корректирующих записей:

1) предоплата (расходы будущих периодов или доходы, полученные в счет будущих периодов);

2) начисления (начисленные доходы или начисленные расходы). **Расходы будущих периодов** - уже оплаченные расходы, которые отражаются в составе активов до тех пор, пока соответствующие экономические выгоды не использованы или потреблены.

Расходы будущих периодов уменьшаются либо по прошествии определенного времени, либо по мере их использования или потребления.

В случае расходов будущих периодов используется корреспонденция счетов активов и расходов.

До корректировки активы завышены, а расходы занижены.

Корректирующая запись производится по дебету счета расходов и кредиту счета активов.

**Доходы, полученные в счет будущих периодов**, - уже полученные доходы, которые отражаются в составе обязательств до тех пор, пока они не заработаны.

Доходы, полученные в счет будущих периодов, зарабатываются после доставки товаров или оказания услуг покупателям или заказчиками.

### 14. Отражение хозяйственных операций. Учетные циклы

Каждая хозяйственная операция классифицируется путем регистрации ее на счетах бухгалтерского учета. Каждый вид активов, обязательств, капитала, расходов и доходов отражается на отдельном счете. Счет - основная единица хранения информации.

Наиболее простая модель счета - **T-образная**, которая представляет собой двустороннюю таблицу: левая часть - «Дебет», правая - «Кредит».

Хозяйственные операции отражаются в соответствии с **системой двойной записи**. Каждая операция регистрируется по дебету одного счета и по кредиту другого. Сумма всех записей по дебету должна быть равна сумме всех записей по кредиту. В российской практике используются простые проводки (по одной операции корреспондируют два счета). В западных системах учета используются сложные, составные проводки (в одной проводке дебетуемых счетов и кредитуемых счетов может быть много).

**Оборот** - сумма всех записей на одной стороне счета. В российской практике в понятие оборота по счету начальное сальдо не включается, в западной практике - включается.

Не существует строгих требований к названиям и кодировке счетов. Каждое предприятие самостоятельно разрабатывает план счетов, количество и назначение счетов исходят из цели реального и достоверного отражения финансовых результатов, финансового положения компании и движения денежных средств.

**Классификация счетов:**

- 1) по балансовому уравнению:
  - счета активные;
  - счета обязательств;
  - счета капитала;
- 2) **временные, или номинальные, счета** - открываются только на один учетный период, в конце периода они должны быть закрыты (обнулены). Это счета доходов, расходов, счет «Изъятия» (счет «Объявленные дивиденды» в акционерных обществах) и счет «Итоговая прибыль»;

### 16. Отчет о финансовом положении

**Бухгалтерский баланс** характеризует финансовое положение предприятия на определенный момент времени. В международной практике последовательность отражения активов и обязательств в балансе может быть представлена двумя способами:

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

Все активы подразделяют на 4 группы:

- 1) текущие активы;
  - 2) инвестиции и фонды;
  - 3) основные средства;
  - 4) нематериальные активы и др.
- Текущие активы** - денежные и другие средства, которые в течение одного года или одного нормального операционного цикла должны вновь обратиться в деньги. Нормальный операционный цикл - среднее время, необходимое для того, чтобы вложенные деньги опять стали деньгами.

Основные статьи краткосрочных активов в порядке убывания их ликвидности:

- денежные средства и эквиваленты денежных средств;
  - краткосрочные инвестиции;
  - счета к получению;
  - векселя к получению;
  - **завалы**;
  - предоплаченные (оплаченные авансом) расходы.
- Инвестиции и фонды** - долгосрочные активы, не используемые в основной деятельности, которые не планируется обратить в деньги в течение ближайшего года:
- инвестиции в ценные бумаги со сроком погашения более одного года;
  - участки земли для будущего пользования;
  - здания и оборудование, еще не используемые в хозяйственной деятельности, вложения в другие компании с целью их контроля.

3) **постоянные, реальные или счета баланса** - сальдо переносится на следующие отчетные периоды, не включается в баланс.

Виды финансовых отчетов:

- отчет о прибылях и убытках;
- отчет о собственном капитале;
- бухгалтерский баланс, или отчет о финансовом положении;
- отчет о движении денежных средств.

К этим основным формам прилагается важный документ, называемый «Примечания к финансовым отчетам», в котором указывается информация о наиболее значительных событиях предприятия за отчетный период, перечисляются основные положения учетной политики и раскрывается информация по отдельным статьям в финансовых отчетах.

**Учетный цикл** - последовательность действий бухгалтера по регистрации хозяйственных операций, обработке информации с целью подготовки финансовых отчетов.

Этапы учетного цикла:

- 1) анализ хозяйственной операции на основе первичных документов;
- 2) регистрация хозяйственной операции в журнале в хронологическом порядке;
- 3) перенос записи из журнала на счета в Главную книгу;
- 4) составление пробного баланса;
- 5) корректирующие проводки;
- 6) составление скорректированного пробного баланса;
- 7) закрытие счетов, составление заключительного пробного баланса и подготовка к следующему отчетному периоду.

**Основные средства** - долгосрочные материальные активы, используемые в хозяйственной деятельности. **Особенность** - имеют ограниченный срок полезного использования, амортизируются в течение этого срока.

**Нематериальные активы** - долгосрочные активы, не имеющие физической субстанции, но имеющие стоимость, основанную на правах и привилегиях собственника. Практика амортизации нематериальных активов существенно различается в разных странах.

Группы обязательств:

1) **краткосрочные обязательства** - обязательства, подлежащие оплате за время нормального операционного цикла или в течение предстоящего года. **Выплачиваются** из краткосрочных активов или путем возникновения нового краткосрочного обязательства. **Типичные статьи:**

- векселя выданные;
- счета к оплате;
- задолженность по заработной плате;
- задолженность по налогам;
- задолженность по процентам;
- задолженность по дивидендам;
- незаработанные доходы;
- текущая часть долгосрочного долга.

Вся начисленная задолженность (по процентам, заработной плате, налогам и др.) часто объединяется в одну статью - **Начисленные обязательства**, или **Начисленные расходы**;

2) **долгосрочные обязательства**.

**Структура собственного капитала зависит** от организационно-правовой формы предприятия. **В разделе авансированного капитала** непосредственно в балансе требуется полное описание всех его составляющих - количество акций (привилегированных, обыкновенных и других раздельно), разрешенных к выпуску, выпущенных, циркулирующих на рынке, суммы капитала, оплаченные сверх номинальной или объявленной стоимости, суммы собственных выкупленных акций, уменьшающих величину акционерного капитала.

**Концепция стоимости (себестоимости)**. Все активы учитываются по цене приобретения (себестоимости изготовления), и эта цена служит основой для оценки их будущего использования, а обязательства и составляющие собственного капитала отражаются в сумме, зафиксированной на момент их возникновения.

Методы оценки элементов финансовой отчетности МСФО:

1) **восстановительная стоимость** - сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть выплачена за приобретение аналогичного актива в современных условиях. Обязательства отражаются на недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для их погашения на дату отчета;

2) **возможная цена продажи** - сумма денежных средств, которая может быть получена в настоящее время от продажи актива в обычных условиях. Обязательства отражаются на недисконтированной сумме денежных средств, которая необходима для их погашения в нормальных условиях;

3) **дисконтированная стоимость** рассчитывается как будущее чистое поступление денежных средств, которое будет создавать данный актив при нормальных условиях, или как будущее чистое выятие денежных средств, которое потребует для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

**В случае доходов, полученных в счет будущих периодов, используется корреспонденция счетов обязательств и доходов.**

До корректировки обязательства завышены, а доходы занижены. Корректирующая запись проводится по дебету счета обязательств и кредиту счета доходов.

**Начисленные доходы** - доходы заработанные, но не полученные в денежном выражении (или в отношении которых не выставлены счета).

Начисленные доходы могут возникать либо по прошествии определенного времени, либо в связи с оказанием услуг, за которые не были выставлены счета или получены денежные средства.

При начислении доходов используется корреспонденция счетов активов и доходов.

До корректировки занижены и активы, и доходы. Корректирующая запись производится по дебету счета активов и кредиту счета доходов.

Начисленные расходы - расходы понесенные, но не оплаченные (или в отношении которых не выставлены счета).

В случае начисленных расходов используется корреспонденция счетов обязательств и расходов.

До корректировки занижены и обязательства, и расходы.

Корректирующая запись производится по дебету счета расходов и кредиту счета обязательств.

После отражения в журнале всех корректирующих проводок и переноса данных из журнала в Главную книгу составляется **скорректированная оборотная ведомость**, в которой отражаются сальдо по всем счетам на конец отчетного периода.

## 17. Различия в составлении Отчета о прибылях и убытках по российским и международным стандартам финансовой отчетности

1. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, а в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований к составлению документации.

2. Требование наличия надлежащей документации часто не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. **Основополагающий принцип МСФО**, заключающийся в том, что содержание финансовой отчетности важнее формы представления информации или ее извлечения, находится в противоречии с положением о необходимости наличия достаточной документации для отражения операции.

3. Различие в сроках учета операций приводит к многочисленным расхождениям между МСФО и российской системой учета в отчете о прибылях и убытках. Самый распространенный пример несоответствия - многие российские предприятия признают выручку не по дате отгрузки, а по дате счета-фактуры, который может выписываться через 2-3 недели после даты отгрузки (когда, например, цена на продукцию рассчитывается на основе какого-либо индикатора за период времени до и после даты счета-фактуры).

4. До недавнего времени за момент реализации продукции можно было принять момент оплаты продукции или момент ее отгрузки, и подавляющее большинство предприятий использовали «кассовый» метод учета. С 1 января 1996 г. в бухгалтерском учете момент реализации продукции определяется, как правило, только по моменту отгрузки, как и в международной практике.

5. Различие между новой российской формой отчета о финансовых результатах и отчетом о прибылях и убытках формата МСФО - отражение амортизации и расходов по оплате труда. По МСФО, если компании раскрывают отчет о прибылях и убытках, используя метод «о назначению затрат», т. е. по функциональному признаку расходов, то они должны дополнительно раскрывать данные по

## 18. Сводная и индивидуальная финансовая отчетность

Основная ориентация МСФО - сводная финансовая отчетность. Это связано с тем, что:

1) сводная финансовая отчетность обеспечивает выполнение **главной цели** отчетности - предоставление достоверной и объективной информации о финансовом положении предприятия, финансовых результатах ее деятельности, изменениях в них. Она позволяет пользователям контролировать то, каким образом предприятие распоряжается вверенными ему средствами, насколько эффективно ведутся дела компании;

2) во многих странах предприятия подготавливают индивидуальную финансовую отчетность, чтобы исполнить требования законодательства (в частности, налогового) или других регулирующих органов.

МСФО применимы для подготовки сводной финансовой отчетности группы взаимосвязанных компаний и отчетности отдельно взятой компании. Для обозначения всех типов отчетности в тексте стандартов используется один и тот же термин - «**финансовая отчетность**». Лишь при наличии каких-то особенностей в правилах составления отчетности отдельно взятой компании используется термин «**индивидуальная (отдельная) финансовая отчетность**». Как и сводную, индивидуальную отчетность нужно составлять в полном соответствии с требованиями всех применяемых МСФО и разъяснений к ним.

**Сводная отчетность базируется на следующих принципах и методах:**

1) принцип полноты (все акты консолидируемой группы принимаются в полном объеме независимо от доли материнской компании);

2) принцип собственного капитала;

3) принцип справедливой и достоверной оценки;

4) принцип постоянства использования методов консолидации;

5) принцип существенности (раскрытие таких статей, величина которых может повлиять на принятие или перену решения о финансово-хозяйственной деятельности предприятия);

## 19. Нематериальные активы (МСФО №38)

**Нематериальные активы** - активы долгосрочной природы, не имеющие физической субстанции, но имеющие стоимость, основанную на правах и привилегиях собственника (патенты, авторские права, торговые марки, лицензии, ноу-хау и др.).

Отражение нематериальных активов в учете определяется МСФО № 38 «Нематериальные активы».

Практически все критерии определения нематериальных активов совпадают с российским ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов».

Нематериальные активы **учитываются по стоимости приобретения**.

При приобретении нематериальных активов за плату **себестоимость включает:**

- покупную цену;
- прямо относимые затраты на подготовку актива к использованию.

При создании нематериального актива в самой компании трудно установить момент времени появления актива и его себестоимость. По МСФО **создание актива классифицируют по этапам**.

1. **Этап исследования.** Затраты на данном этапе признаются как расходы в тот период времени, когда они были понесены, так как на данном этапе не могут быть получены нематериальные активы, использование которых будет приносить доход.

2. **Этап разработки.** Нематериальные активы, полученные на данном этапе, признаются как активы в том случае, когда соблюдаются **условия:**

- техническая завершенность нематериальных активов такова, что они пригодны для реализации и использования;
- имеется подтверждение, что использование данного актива может и будет приносить доходы, проведены расчеты экономической эффективности использования актива, существует рынок реализации;
- существует возможность точно оценить величину затрат, осуществленных на этапе разработки данного нематериального актива.

## 20. Структура баланса

Группы активов:

- 1) текущие активы;
- 2) инвестиции и фонды;
- 3) основные средства;
- 4) нематериальные активы.

**Текущие активы** - денежные и другие средства, которые в течение одного года или одного нормального операционного цикла должны вновь обратиться в деньги.

**Нормальный операционный цикл** - среднее время, необходимое для того, чтобы вложенные деньги опять стали деньгами. Продолжительность варьируется в зависимости от характера хозяйственной деятельности.

Статьи краткосрочных активов:

- денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- краткосрочные инвестиции;
- счета к получению;
- **векселя** к получению;
- **запасы**;

- предоплаченные (оплаченные авансом) расходы.

**Инвестиции и фонды** - активы долгосрочной природы, не используемые в основной деятельности, которые не планируются обратить в деньги в течение ближайшего года.

К ним относятся:

- инвестиции в ценные бумаги со сроком погашения более одного года;

- участки земли для будущего использования;

- здание и оборудование, еще не используемые в хозяйственной деятельности, вложения в другие компании с целью их контроля.

**Основные средства** - долгосрочные материальные активы, используемые в хозяйственной деятельности. Их особенность в том, что они все (за исключением земли) имеют ограниченный срок полезного использования и амортизируются в течение этого срока.

**Нематериальные активы** - долгосрочные активы, не имеющие физической субстанции, но имеющие стоимость, основанную на правах и привилегиях собственника.

б) единые методы оценки (методы, применяемые материнской компанией, должны применяться при формировании консолидированной отчетности).

В сводной отчетности все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ объединяются путем построчного суммирования соответствующих доходов по правилам, установленным методическими рекомендациями по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности.

Соблюдение порядка предоставления консолидированной отчетности обеспечивает руководитель головной организации. Объем, порядок, сроки предоставления бухгалтерской отчетности дочерними и зависимыми обществами устанавливает головная организация.

Этапы консолидирования баланса при составлении сводной отчетности:

- 1) первичное консолидирование (составляется впервые);
- 2) последующая консолидация (при составлении отчетности группы, образованной ранее, уже осуществляющей взаимосвязанные операции).

Методы составления консолидированной отчетности:

- 1) метод покупки (приобретения);
- 2) метод слияния (поглощения).

Составление сводной отчетности в зависимости от особенностей конкретного предприятия регулируется МСФО № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании», № 1 «Предоставление финансовой отчетности», № 31 «Финансовая отчетность об участии в совместных предприятиях».

Группы обязательств:

- краткосрочные;
- долгосрочные.

**Краткосрочные обязательства** - обязательства, подлежащие оплате за время нормального операционного цикла или в течение предстоящего года. Такие обязательства выплачивают из краткосрочных активов или путем возникновения нового краткосрочного обязательства.

Статьи краткосрочного обязательства:

- векселя выданные;
- **счета к оплате;**
- задолженность по заработной плате;
- задолженность по налогам;
- задолженность по процентам;
- задолженность по дивидендам;
- незаработанные доходы;
- текущая часть долгосрочного долга.

**Начисленные обязательства (начисленные расходы)** - вся начисленная задолженность.

Структура собственного капитала зависит от организационно-правовой формы собственности бизнеса. Собственный капитал в индивидуальном предпринимательстве представлен в балансе одной строкой, отражающей его величину на отчетную дату.

Для товариществ в балансе требуется раскрыть величину капитала каждого партнера и затем его общую сумму.

Составляющие акционерного капитала:

- внесенный, авансированный, оплаченный капитал;
- накопленный заработанный капитал, нераспределенная прибыль или реинвестированная прибыль.

В разделе авансированного капитала требуется полное описание всех его составляющих, а именно количество акций (привилегированных, обыкновенных и других разделяемо), разрешенных к выпуску, выпущенных и циркулирующих на рынке, суммы капитала, оплаченной сверх номинальной или объявленной стоимости, а также сумма собственных выкупленных акций, которая уменьшает величину акционерного капитала.

расходам на амортизацию и оплату труда. В российской практике данные расходы раскрываются в Приложении к бухгалтерскому балансу (Форма 5).

6. Различия в составе себестоимости реализованной продукции. В соответствии с МСФО коммерческие расходы не рассматриваются как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров и, следовательно, не включаются в себестоимость производства. В соответствии с российской системой учета коммерческие расходы и общехозяйственные расходы могут включаться в состав себестоимости реализованной продукции.

7. Отдельно следует обратить внимание на отражение налогов, кроме налога на прибыль, в отчете о прибылях и убытках. В России эти налоги обычно включаются в разные строки. Также в российский отчет о прибылях и убытках не включаются экспортные таможенные пошлины и акцизы. Согласно МСФО акцизы показываются в составе выручки отдельно.

8. В соответствии с российскими стандартами доходы и расходы, полученные и понесенные по разным операциям, отражаются раздельно. Согласно МСФО № 1 выручка и расходы по неосновной деятельности должны показываться сверху.

**Стоимость нематериального актива, полученного в результате внутренних разработок**, включает все затраты, понесенные начиная с момента начала этапа разработки. Это затраты на:

- 1) материалы или услуги, потребленные при разработке актива;
- 2) заработную плату персонала, которую можно прямо отнести на затраты по разработке актива;
- 3) прочие расходы, прямо связанные с разработкой актива (юридическое оформление прав на актив, лицензии и др.);

4) косвенные расходы, необходимые при разработке нематериального актива, которые нельзя прямо отнести на данный актив (износ основных средств, затраты на страховку и др.).

По МСФО **срок полезной службы нематериального актива** определяется как:

- **период времени**, на протяжении которого компания предполагает использовать актив;
- **количество продукции или аналогичных изделий**, которые компания предполагает получить с помощью данного актива.

**Срок полезной службы не превышает 20 лет** с того момента, когда актив доступен для использования.

Методы амортизации:

- 1) метод равномерного начисления (наиболее предпочтителен);
- 2) метод уменьшаемого остатка;
- 3) метод единиц продукции.

**Амортизация за каждый период признается как расход.**

Метод амортизации каждая компания должна предусмотреть на конец каждого финансового года. Если произошло изменение в графике поступления экономических выгод от актива, метод амортизации должен быть изменен.

В качестве **принципа списания нематериальных активов** признается его выбытие или отсутствие будущих экономических выгод от актива.

## 21. Бухгалтерский учет в торговых компаниях по МСФО

**Торговая компания** - организация, занимающаяся куплей-продажей товаров с целью извлечения прибыли.

**Предприятия розничной торговли** - торговые компании, покупающие и продающие товары непосредственно потребителям.

**Предприятия оптовой торговли** - организации, продающие товары предприятиям розничной торговли.

**Источники доходов** торговой компании - выручка от продаж.

**Чистая прибыль** - чистое увеличение собственного капитала в результате хозяйственной деятельности (разница между доходами и расходами). В простейшем случае она равна разнице между доходами и расходами. Если расходы превышают доходы - возникает чистый убыток.

Валовая прибыль - Итого операционных расходов =  
= Чистая прибыль.

**Валовая прибыль от продаж** - разница между чистой выручкой от продажи товаров (за минусом возвращенных товаров и скидок при продаже) и себестоимостью проданных товаров.

Выручка от продаж - Возврат и уценка проданных товаров -  
- Скидки при продаже = Чистая выручка от продаж.

**Расходы** - уменьшение или другое расходование активов предприятия либо возникновение обязательств в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или других видов деятельности, которые составляют основные и постоянные направления деятельности данного предприятия.

**Случайные убытки и потери** - возникают в результате редких, нетипичных операций и событий (продажа некачественного товара, изменение курсов иностранных валют и др.).

Коммерческие расходы (включая фракт, уплаченный при продаже) + Административные расходы = Итого операционных расходов.

Элементы расходов:

1) себестоимость реализованной продукции - представляет собой фактическую себестоимость приобретения реализованных за период товаров;

## 23. Прекращаемые операции (МСФО № 35)

**Введение МСФО № 35 «Прекращаемые операции»** направлено на повышение информированности пользователей о финансовом состоянии предприятия, на достижение большей полезности предоставляемых им сведений.

Предприятие может одновременно заниматься различными видами деятельности, характеризующимися разными показателями прибыли, рентабельности, рисками, и может осознанно действовать в направлении прекращения деятельности не приносящих экономические выгоды подразделений или подразделений, работа которых должна быть свернута согласно стратегии фирмы. Ранее данная информация не доводилась до пользователей финансовой отчетности. После принятия ПБУ12/00 «Информация по сегментам» российские предприятия обязаны выделять направления своей деятельности - проводить сегментирование и отдельно представлять в финансовой отчетности сегменты, по которым проводятся операции и которые находятся в стадии прекращения.

**Критерии признания компонента компании в качестве прекращаемой деятельности:**

- 1) осуществляется продажа компонента согласно единому плану;
- 2) компонент является отдельным крупным направлением деятельности и совокупностью операций, относящихся к единому географическому району;
- 3) компонент поддается операционному выделению и выделению для целей финансовой отчетности.

Компания должна раскрывать информацию о прекращаемой деятельности после того, как произошло одно из событий (события первоначального раскрытия):

- заключено соглашение, имеющее обязательную силу, о продаже практически всех активов, относящихся к компоненту прекращаемой деятельности;
- советом директоров (или аналогичным органом) утверждён подробный план по прекращению деятельности компонента. Информация о существовании плана распространена.

## 22. Выручка от реализации торгового предприятия

По методу начисления **доходы от продаж признаются** (считаются заработанными) в тот отчетный период, когда право собственности на товары перешло от продавца к покупателю. Валовая выручка от реализации складывается из общей суммы продаж товаров как оплаченных, так и отпущенных в кредит в данном отчетном периоде. При использовании кассового метода **валовая выручка представляет** собой деньги или другое возмещение, поступившее за проданный товар.

Для учета продажи товаров используется счет «Продажи», на котором отражаются все продажи товаров независимо от того, оплачены они или проданы в кредит. Записи на этом счете ведутся только по кредиту, в конце учетного периода он закрывается (по дебету в корреспонденции со счетом «Итоговая прибыль»).

### Торговые скидки

**Скидки с прейскурантной цены** - скидки с цены каталога или прейскуранта, прайс-листа, которые обычно дают производители товаров или оптовые продавцы при изменении цен на товары (сезонные распродажи, продажа постоянным клиентам, стимулирование покупки большего количества и т. п.). Цены в каталогах и прайс-листах и соответствующие скидки с них используются только для удобства установления договорной цены, они не отражаются в бухгалтерских записях. Продавец и покупатель отражают такую сделку по фактической цене продажи/покупки (по чистой цене, которая равна базовой цене за минусом предоставленной скидки и на которую выставляется счет-фактура).

**Возврат и уценка проданных товаров.** Каждый случай возврата и уценки независимо от причины регистрируется на специальном счете «Возврат и уценка проданных товаров». Этот счет является контрольным счетом, контрпартнером счетом к счету «Продажи». Он имеет дебетовое сальдо, в отчете о прибылях и убытках сальдо по этому счету вычитается из валовой прибыли от реализации.

**Скидки с продажи за досрочную оплату.** При продаже товаров в кредит всегда оговариваются условия торговой сделки,

## 24. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции (МСФО № 29)

МСФО № 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» предусматривает порядок пересчета показателей финансовой отчетности в условиях гиперинфляции. По МСФО № 29 установлены критерии, позволяющие назвать экономику гиперинфляционной:

- 1) большая часть населения предпочитает хранить **сбережения в недежной форме или относительно стабильной валюте;**
- 2) **цены** чаще всего указываются в иностранной валюте;
- 3) **продажи и покупки в кредит** осуществляются по ценам, которые компенсируют предполагаемую потерю покупательной способности денег в течение срока кредита, даже если он неправоделителен;
- 4) **цены, заработная плата, учетные ставки** определяются исходя из индекса цен;
- 5) **совокупный рост инфляции** за последние годы приближается к 100% и более.

**Влияние инфляции выражается** в падении покупательной способности денег и денежных эквивалентов, что приводит к возникновению прибыли или убытка по чистой денежной позиции.

**Чистая денежная позиция** - положительная или отрицательная разница между денежными активами и обязательствами компании.

Финансовая отчетность предприятия, которое ведет отчетность в валюте страны с гиперинфляцией, должна пересчитываться в единицах измерения, действующих на дату отчетности. Пересчитанная финансовая отчетность заменяет собой обычную финансовую отчетность, но не является ее дополнением.

Учет влияния инфляции осуществляется двумя способами:

- 1) **прямым** (определяет влияние инфляции при пересчете финансовой отчетности на основе фактической стоимости приобретенных);
- 2) **косвенным** (пересчет финансовой отчетности происходит на основе восстановительной стоимости).

сумма платежа и срок оплаты. Эти условия обычно отражены в счете-фактуре и составляют часть договора купли-продажи. Условия продажи в разных отраслях различны. В некоторых отраслях сроки оплаты не превышают 10 или 30 дней соответственно после даты выставления счета. Если счет должен быть оплачен в течение 10 дней после окончания месяца, на нем делается пометка «н/Юлкм».

**Скидки с продаж за досрочную оплату** обычно предполагают для стимулирования покупателя оплатить счет до окончания срока кредитования. Такая практика повышает финансовую устойчивость предприятия, увеличивает денежные средства и уменьшает дебиторскую задолженность.

Поскольку в момент продажи не всегда известно, будут ли использоваться скидки или нет, они учитываются только после оплаты счетов на специальном счете «Скидки с продаж».

К концу учетного периода на счете «Скидки с продаж» накопляются все скидки, имевшие место в течение периода. Этот счет является контрарным счетом к счету «Продажи», он имеет дебетовое сальдо, его сальдо вычитается из валовой выручки от реализации в отчете о прибылях и убытках.

2) операционные расходы или расходы периода, в которые включаются все расходы, необходимые для нормального функционирования предприятия, за исключением себестоимости реализованной продукции.

Покупки - Возврат и уценка купленных товаров - Скидки при покупке = Чистые покупки.

Чистые покупки - фрахт, уплаченный при покупке = Себестоимость купленных товаров.

Запасы на начало периода - Себестоимость купленных товаров = Себестоимость товаров для продажи.

**Валовая прибыль от реализации** - разность между выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукции. Если из валовой прибыли от реализации вычесть операционные расходы, получим чистую прибыль.

После расчета валовой прибыли из нее вычитаются операционные расходы и определяется чистая прибыль (или убыток).

**Операционные расходы** - затраты, имевшие место в процессе получения выручки от продаж.

Торгово-коммерческая фирма - это предприятие оптовой или розничной торговли, которое продает или покупает товары в готовой форме. Такая фирма использует методы учета, как и предприятие в сфере оказания услуг. Однако торгово-коммерческая деятельность требует ведения дополнительных счетов и, таким образом, составления более сложных отчетов о результатах хозяйственной деятельности.

Чистая выручка от продажи - Себестоимость проданных товаров = Валовая прибыль.

При пересчете финансовой отчетности, подготовленной на основе фактической стоимости приобретения, существуют следующие правила:

- сопоставимые позиции пересчитываются в единицах измерения, действующих на отчетную дату;
- следует применять **надежный общий индекс цен**, отражающий изменение покупательной способности. Если это невозможно, используют относительно стабильную иностранную валюту;
- **пересчет начинается** с начала того финансового года, когда была выявлена гиперинфляция;
- когда гиперинфляция прекращается, **должен быть прекращен пересчет**.

При использовании данного метода применяют **правила составления финансовой отчетности**:

#### 1) бухгалтерский баланс:

- денежные статьи не подлежат пересчету;
- активы и обязательства, связанные по договору с изменением цен, подлежат пересчету в соответствии с договором;
- неденежные активы не подлежат пересчету, если они указаны на отчетную дату в размере возможной чистой цены реализации по справедливой стоимости или в размере возмещаемой суммы;
- на начало первого периода применения МСФО № 29 компоненты капитала, за исключением нераспределенной прибыли, подлежат пересчету, начиная с момента внесения этих компонентов;

#### 2) пересчет всех статей отчета о прибылях и убытках

производится путем внесения изменений в общий индекс цен, начиная с даты, когда эти статьи были первоначально учтены.

При пересчете финансовой отчетности на основе восстановительной стоимости статьи, показанные по восстановительной стоимости, не пересчитываются.

**Отражение информации о прекращаемой деятельности производится с периода**, в котором произошло событие первоначального раскрытия, по период, когда завершаются операции по прекращаемой деятельности. **Деятельность считается завершенной** после выполнения плана по прекращению деятельности или отказа от него. Предприятие **обязано предоставить** описание компонента прекращаемой деятельности, его принадлежность к хозяйственному или географическому сегменту, указать дату и характер события первоначального раскрытия.

В российской практике отражение аналогичных операций регулирует ПБУ 16/00 «Информация по прекращаемой деятельности».

МСФО № 35 определяет правила раскрытия информации в финансовой отчетности по прекращаемым операциям, в ПБУ 16 говорится, что организация сама устанавливает способ раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Российский стандарт предусматривает создание резерва для урегулирования обязательств, возникающих вследствие прекращения деятельности (увольнение работников, нарушение условий договора). Резерв может использоваться только для погашения обязательства, под которое он создавался.

Раскрытие информации осуществляется по каждому виду прекращаемой деятельности.

## 25. Себестоимость реализованной продукции

**Товарный запас** - количество товаров, принадлежащих предприятию на правах собственности на определенный момент времени.

**Себестоимость товаров в наличии**, годных для продажи в течение отчетного периода, складывается из следующих величин:

- товарные запасы на начало периода;
- объем чистых закупок товаров в течение периода.

### Чистые закупки

Товары, купленные для последующей перепродажи, учитываются на счете закупки по валовой цене закупки.

Счет «Закупки» - временный счет, используется для товаров, купленных для продажи.

**Цель счета:** накопление информации о суммарной стоимости товаров, купленных в течение отчетного периода. Покупки других товарно-материальных ценностей на этом счете не отражаются. Счет «Закупки» имеет дебетовое сальдо, и в конце отчетного периода он закрывается.

### Возврат иценка купленных товаров

Предприятие может вернуть приобретенный товар своему поставщику. Поставщик может предложить учесть товар как альтернативу возврату по полному кредиту. В любом случае используется отдельный счет «Возврат иценка купленных товаров». Этот счет используется для учета товаров, предназначенных для перепродажи. Этот счет является контрастным к счету «Закупки», он имеет нормальное кредитовое сальдо, которое вычитается из суммарной стоимости закупок при расчете себестоимости реализованной продукции в отчете о прибылях и убытках.

**Цель счета:** дать информацию о суммах возвратов и уценки руководству для принятия соответствующих управленческих решений.

### Скидки с закупок за долгосрочную оплату

При продаже товаров в кредит предоставляются скидки с цены закупки за досрочную оплату. Информация о сумме использован-

## 26. Дебиторская и кредиторская задолженность

«Счета к получению» по системе международных стандартов финансовой отчетности - это дебиторская задолженность по товарам, проданным в кредит. Фирма-продавец на конец года определяет «сомнительные долги».

По международным стандартам введен контрастный счет «Поправка по сомнительным долгам» (пассивный, но показывается в активе баланса).

В российском плане счетов введен балансовый счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Расходы по сомнительным долгам показываются только в «Отчете о прибылях и убытках».

Методы определения величины поправки по сомнительным долгам:

- 1) метод процентов от чистой реализации;
  - 2) метод учета счетов по срокам оплаты.
- «Векселя к получению» в бухгалтерском учете рассматриваются как дебиторская задолженность.

Обязательства - кредиторская задолженность.

**Краткосрочные обязательства (текущие)** - не погашены в течение года.

**Долгосрочные обязательства** - не отпущены свыше года.

Виды обязательств:

- 1) «счета к оплате» - задолженность по счетам поставщика;
- 2) «векселя выданные» - задолженность по векселям;
- 3) «задолженность по дивидендам»;
- 4) «задолженность по налогам»;
- 5) «задолженность по зарплате и отпускам»;
- 6) «доходы будущих периодов».

При расчетах с бюджетом, внебюджетными фондами и работниками налоговые системы разных стран резко отличаются друг от друга, тем не менее можно выделить две группы налогов:

- 1) налоги, зависящие от выручки предприятия или его имущества и доходов от капитала (НДС, налог на прибыль, налог с продаж и акцизный сбор, налог на имущество, налог на капитал и др.);

## 27. Учет акционерного капитала

**Акционерная компания** - форма организации бизнеса, являющаяся юридическим лицом, существующая независимо от своих собственников.

**Преимущества акционерной компании:** предоставляет владельцам ограниченную ответственность, обладает легкостью в генерации капитала и передаче права собственности другому владельцу, независимостью от солидарной ответственности, неограниченным сроком существования.

**Недостатки акционерных компаний:** они подвержены большому регулированию со стороны государства, подлежат двойному налогообложению (дивиденды собственникам компании выплачиваются из нераспределенной прибыли после уплаты налога на прибыль, при получении дивидендов также уплачивается налог), ограниченная ответственность владельцев лимитирует суммы, которые малая компания может взять в банке в кредит, разделение собственников и руководство может привести к неправильным решениям со стороны органов управления.

Корпорация получает разрешение на выпуск определенного количества акций.

**Выпущенные акции** - были куплены акционерами, за них компания получила какие-либо виды активов: денежные средства, основные средства, нематериальные активы.

**Циркулирующие акции** - выпущенные и находящиеся в обращении.

**Номинальная стоимость акции** - это ее юридическая стоимость, указанная на акции.

**Держатели привилегированных акций** имеют преимущественно перед держателями обыкновенных акций при объявлении дивидендов. До выплаты каких-либо сумм держателям обыкновенных акций производится выплата дивидендов держателям привилегированных акций. После получения дивидендов держателями привилегированных акций остаток распределяется между держателями обыкновенных акций.

Виды привилегированных акций:

- 1) кумулятивные;

## 28. Цели и основные понятия МСФО № 12

### «Налог на прибыль»

**МСФО № 12 «Налог на прибыль» устанавливает основы** учета текущих и будущих налоговых поступлений (будущих возмещений балансовой стоимости активов или обязательств в бухгалтерском балансе, операций и других событий текущего периода, признанных в финансовой отчетности). **Стандарт рассматривает** все налоги на прибыль, включая национальные, зарубежные, удержанные у источника выплаты (налогового агента).

**Текущий налог** - сумма налогов к уплате в отношении налогооблагаемой прибыли или возмещению в отношении налогового убытка за период.

**Отложенный налог** - сумма налогов к возмещению или уплате в будущие периоды в отношении временных различий, переноса налогового убытка, неиспользованных налоговых кредитов на будущие периоды.

Временные различия - сумма различия между налоговой базой статьи и ее балансовой стоимостью. **Виды временных различий:**

- 1) **налогооблагаемые временные различия** (приводят к возникновению налогооблагаемых сумм будущих периодов);

- 2) **вычитаемые временные различия** (приводят к возникновению сумм, вычитаемых из налогооблагаемой прибыли будущих периодов).

**Налоговая база** - сумма, по которой данная статья учитывается для налоговых целей налоговыми органами.

В соответствии с МСФО № 12 предприятие рассчитывает бухгалтерскую прибыль, полученную в результате своей деятельности.

**Для целей налогообложения базу по налогу на прибыль** рассчитывают исходя из принципов налогового законодательства, так как принципы бухгалтерского и налогового учета различаются. В результате могут возникнуть расхождения. **Причины:**

- 1) **существуют расходы**, не учитываемые для целей налогообложения;

- 2) **существуют расходы и доходы**, облагаемые по принципу, отличному от принципов отражения их в отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.



2) налоги, зависящие от фонда оплаты труда работодателя и дохода работника.

С работодателя и работника удерживаются два вида налогов:

1) социальный налог (по которому выплачиваются пенсии, пособие по утрате кормильца, пособие на лечебное питание);

2) подоходный налог (с работника) и налог по безработице (с работодателя).

В существующей налоговой политике, использующей для бухгалтерского учета международные стандарты, налоги делят на:

- **текущий налог** - сумма налогов к уплате в отношении, например, налогооблагаемой прибыли или возмещению в отношении налогового убытка за текущий период;

- **отложенный налог** (стандарт МСФО № 12) - сумма налогов к уплате или возмещению в будущие периоды. Он возникает из-за попытки устранить различия между учетом амортизации для налогов и для бухгалтерского учета.

**Согласно правилам по международным стандартам** сегодняшние убытки компании могут создавать будущие налоговые выгоды, которые показываются как активы. Это не оказывает никакого влияния на работу компании, кроме возникновения необходимости отчислений по международным стандартам на налоги. Поэтому эти убытки должны быть компенсированы напрямую отложенными налогами на стороне обязательств балансового отчета, т. е. пассиве баланса.

**Отложенные налоги на доход** рассматриваются в этом случае как часть долга. В балансе компании часто показывается еще один вид отложенных налогов как часть собственного капитала.

В результате **налог на прибыль, подлежащий уплате за отчетный период, будет отличен от налога, приходящегося на бухгалтерскую прибыль**. Сумма разницы выплачивается в последующие периоды, хотя и относится к отчетному периоду. **При начислении налога на прибыль в соответствии с налоговым законодательством** расходы по налогу признаются либо при его выплате, либо при появлении краткосрочного обязательства по налогу на прибыль. Так как отчетность должна подготавливаться на основе принципа начисления, **то расходы необходимо признать в отчетности по их фактическому возникновению**. **Расходы по налогу на прибыль** требуется отражать в том отчетном периоде, к которому они относятся. В соответствии с МСФО № 12 необходимо признавать **дополнительные расходы по налогу на прибыль** в части расхождения между бухгалтерской прибылью и прибылью для целей налогообложения.

Следует различать понятия «налоговая база актива» и «налоговая база обязательства».

**Налоговая база актива** - сумма, на которую будет уменьшена налогооблагаемая база, возникающая в результате получения предприятием экономических выгод, величина которых покрывает стоимость этих активов.

**Налоговая база обязательства** - разница между его балансовой стоимостью и суммой, на которую будет уменьшена налогооблагаемая база при его удовлетворении.

ных скидок собирается на счете «Скидка за закупку». Записи на данном счете делаются, когда производится оплата по счету. Счет является контрастным к счету «Закупки», имеет кредитовое сальдо, которое уменьшает общую стоимость купленных товаров в отчете о прибылях и убытках.

#### **Транспортные расходы**

В некоторых отраслях принято, что поставщик (продавец) оплачивает транспортные издержки, увеличивая на них цену за товар, в других - транспортные расходы оплачивает покупатель. Транспортные расходы по доставке должны быть включены в стоимость приобретаемых товаров, они учитываются на счете «Расходы по доставке».

Методы учета закупки:

- 1) метод валовой цены;
- 2) метод чистой цены/цены нетто.

**Метод полной (валовой) цены** (метод брутто) - система, регистрирующая первоначально все произведенные закупки по полной (валовой) цене/цене брутто, которая указывается в счете-фактуре.

**Упущенные скидки** - сумма скидок, предоставляемая за досрочное погашение задолженности по поставленным товарам и услугам, которые не были реализованы из-за превышения дисконтного, льготного периода.

Для выявления упущенных скидок все закупленные товары, их возвраты и уценки приходятся по **чистой цене/цене нетто** (цена за вычетом всех потенциальных скидок). Данный метод называется **методом чистой цены**. Метод обеспечивает корректное отражение стоимости активов и обязательств, позволяет оценить неэффективность использования предоставленного кредита на оплату приобретаемых товаров.

- 2) конвертируемые;
- 3) отзывные;
- 4) участвующие.

**По кумулятивным привилегированным акциям** невыплаченный дивиденд накапливается. Депонированные дивиденды в бухгалтерском учете не отражаются и в финансовой отчетности не показываются, информация о них должна быть представлена в приложениях к финансовым отчетам.

**Держатели конвертируемых привилегированных акций** имеют право по своему желанию обменять их на определенное количество обыкновенных акций. Условия обмена определяются договором в момент выпуска этих акций.

**Отзывные привилегированные акции** должны быть по требованию компании предъявлены к погашению, т. е. выкуплены компанией по стоимости погашения. Условия выкупа определяются в момент выпуска отзывных акций.

**Акции могут иметь или не иметь номинальную стоимость**. При выпуске акций с номинальной стоимостью счет «Обыкновенные или привилегированные акции» кредитруется на номинальную стоимость акций, а превышение стоимости размещения над номинальной стоимостью записывается как дополнительный капитал по кредиту счета «Капитал», уплаченный сверх номинальной стоимости.

**Дивиденд** - часть прибыли компании, выплачивается денежными средствами.

С выплатой дивидендов связаны:

- 1) дата объявления советом директоров о выплате дивидендов;
- 2) дата регистрации акционеров;
- 3) дата выплаты дивидендов.

## 29. Отложенные налоговые обязательства и активы

МСФО № 12 рассматривает условия признания отложенных обязательств и активов. В финансовой отчетности **отражают отложенные налоговые обязательства** по всем облагаемым временным разницам.

**Особенность налогового актива** - его использование возможно только при наличии определенных условий, так как сущность налогового актива заключается в возможном уменьшении платежей по налогу на прибыль. Налогооблагаемая прибыль достаточна для использования отложенного налогового актива:

- если существуют достаточные облагаемые временные разницы, которые относятся к тому же периоду, что и отложенные налоговые активы;

- если у предприятия есть возможность налогового планирования для получения налогооблагаемой прибыли и использования отложенного налогового актива.

Методы налогового планирования для увеличения прибыли в нужном периоде предполагают:

- 1) **увеличение продаж или уменьшение покупных цен** по сделкам со связанными сторонами;
- 2) **изменение метода определения выручки** для целей налогообложения (с метода по оплате к методу по отгрузке);
- 3) **продажа инвестиций**, стоимость приобретения которых сильно отличается от рыночной цены;
- 4) **изменение графика капитальных вложений** (чтобы перенести льготу по капитальным вложениям на другой период);
- 5) **продажа государственных ценных бумаг** с целью приобретения негосударственных ценных бумаг с более высокой доходностью.

МСФО № 12 требует осторожного подхода к признанию отложенного налогового актива на основании убытка, определенного в соответствии с налоговым законодательством, так как факт того, что предприятие имело налоговый убыток, позволяет предлагать, что в последующие периоды снова может быть получен убыток либо сумма налогооблагаемой прибыли не будет достаточной для

## 31. Валютные курсы

Для учета операций в иностранной валюте применяется МСФО № 21 «Влияние изменений валютных курсов». Стандарт описывает порядок учета положительных и отрицательных курсовых разниц, методы пересчета финансовой отчетности, составленной в иностранной валюте.

**Операции в иностранной валюте** - операции, выраженные в иностранной валюте, включая покупку или продажу товаров, работ, услуг, получение и предоставление кредитов, завершение невыполненных валютных контрактов, приобретение и продажа активов, появление и погашение обязательств.

Правила признания и оценки валютных операций:

- 1) **признание действующего валютного курса** на дату операции (курс-спот);
- 2) если погашение не произошло в том же периоде, в котором произошло событие, то соответствующие **денежные статьи пересчитываются** по конечному курсу;
- 3) **курсовые разницы при погашении денежных статей признаются** как доходы;
- 4) **неденежные статьи**, учтенные по фактической стоимости приобретения, отражаются в отчетности по курсу-спот на дату совершения операции;
- 5) **неденежные статьи**, учтенные по справедливой стоимости, приводятся в отчетности по курсу-спот на дату оценки;
- 6) **курсовые разницы** от пересчета денежных статей на отчетную дату признаются как доходы;
- 7) в соответствии с допустимыми альтернативным порядком учета **курсовые разницы** в результате существенной девальвации могут при строгих условиях включаться в балансовую стоимость актива;
- 8) **курсовые разницы**, возникающие по обязательствам в иностранной валюте, которые используются для хеджирования чистой инвестиции, включаются в капитал вплоть до реализации инвестиции.

Виды зарубежной деятельности:

- 1) зарубежная деятельность, являющаяся неотъемлемой частью хозяйственной деятельности отчитывающейся компании;

## 30. Оценка активов и обязательств.

### Отражение доходов и расходов по налогу на прибыль

**Текущие налоговые обязательства или активы необходимо оценивать** в соответствии с действующим налоговым законодательством по сумме, которую предполагается выплатить или возместить.

**Отложенные налоговые обязательства или активы необходимо оценивать** по сумме временных разниц, умноженной на ставку налога, которая, как предполагается, будет действовать при составлении отчетности на момент покрытия актива или удовлетворения обязательства. К различным видам деятельности применяются разные ставки налога. **Временные разницы могут снижаться** в течение длительного периода, **дисконтированная стоимость будущих налоговых уменьшений или увеличений** может сильно отличаться от балансовой суммы отложенного налогового обязательства или актива. При этом **расчет дисконтированной стоимости** будущих налоговых уменьшений или увеличений требует составления подробного графика изменения временных разниц. Его составление очень трудоемко, а иногда невозможно. При этом МСФО № 12 не предполагает отражения отложенных налогов по настоящей стоимости будущих налоговых уменьшений или увеличений по той причине, что отчетность разных предприятий будет несопоставимой. По окончании каждого отчетного периода предприятия необходимо пересмотреть все отложенные налоговые активы и обязательства в соответствии с принципами их признания.

Исходя из МСФО № 12 расчет доходов и расходов по налогу на прибыль следует проводить после определения отложенных налоговых активов и обязательств на начало и конец периода, так как на их основе исчисляются отложенные доходы или расходы.

Текущие и отложенные налоги должны быть отражены как доходы и расходы и включены в расчет чистой прибыли за отчетный период. Исключения:

- 1) налоги учитываются напрямую в составе капитала предприятия;

## 32. Различия между системой

### бухгалтерского учета по российским и международным стандартам

1. Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к различиям между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах. Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. **Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО**, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. **Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета**, использовалась органами государственного управления и статистики. Эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях.

2. В соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» **задача бухгалтерского учета в России - формирование** полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности. **Признание данных целей является значительным шагом в сторону МСФО**, хотя следует отметить, что на практике составители отчетности преследуют иные цели, прежде всего фискальные.

3. Одним из принципов, являющихся обязательными в МСФО, но не всегда применяемых в российской системе учета, является **приоритет содержания над формой представления финансовой информации**. В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В соответствии с российской системой уче-

2) налоги образовались в результате приобретения предприятия.

**Отложенные налоговые расходы (налоги) возникают** в основном, если существуют временные различия между включением полученных доходов и расходов в бухгалтерскую и налоговую прибыль (увеличение временных разниц при начислении амортизации по объекту основных средств; получена, но не оплачена продукция; начислены, но не уплачены проценты к получению;ценка запасов до чистой цены реализации; переоценка активов).

**Отложенный налог может образоваться** в результате изменения внешних условий (например, при изменении налогового законодательства). **Отложенные налоги отражаются** в отчете о прибылях и убытках, кроме случаев, когда они напрямую показаны в составе капитала предприятия.

**Отложенный налог учитывается** напрямую в составе капитала предприятия, если операции, по которым они возникли, также напрямую учитываются в составе капитала предприятия (например, индексирование сумм переоценки основных средств, проведенной независимым оценщиком).

**Отложенный налог** - разница чистых отложенных налоговых активов на начало и конец отчетного периода. **Чистый отложенный актив** - разница между отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами.

та операции чаще всего учитываются строго в соответствии с их юридической формой, а не отражают экономическую сущность операции.

4. **Еще один принцип международных стандартов учета, отличающий их от российской системы учета** и ведущий к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, - **отражение затрат. Международные стандарты учета** предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в **российской системе учета** затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации. Эта разница приводит к **различиям в моменте учета этих операций**.

5. **В России принципы бухгалтерского учета сформулированы** в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», Положениях по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98) (в виде требований и допущений) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), а также в принятой Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике. Однако существуют сложности с реализацией продекларированных принципов на практике.

использования актива. **Отложенный налоговый актив признается для целей налогообложения на основе убытка, если:**

- **существует достаточное налоговое обязательство**, которое относится к тому же периоду, что и отложенный актив;

- **существует вероятность** того, что предприятие получит достаточную налогооблагаемую прибыль в течение ближайших 5 лет;

- налоговый убыток был получен по определенным причинам, действия которых вряд ли возобновятся в последующие периоды.

**Предприятие не должно признавать отложенное налоговое обязательство** путем уменьшения (увеличения) стоимости актива, так как актив будет учитываться по заниженной (завышенной) стоимости, что делает отчетность менее прозрачной.

Аналогичные принципы заложены в отношении обязательств, никаких корректировок по отложенным налогам делать в отчетном периоде, следующем за периодом, в котором возникли подобные активы или обязательства, нельзя.

В отношении облагаемых временных разниц, возникающих по инвестициям в дочерние или зависимые общества, предприятия с участием иностранного капитала, необходимо признавать отложенное налоговое обязательство. **Исключения:**

- инвестор может контролировать время, в течение которого произойдет уменьшение временных разниц;

- в обозримом будущем уменьшения не предвидится.

2) зарубежная деятельность, не являющаяся неотъемлемой частью хозяйственной деятельности отчитывающейся компании.

**Классификация зарубежной деятельности** определяет методологию пересчета соответствующих показателей финансовой отчетности.

При пересчете финансовой отчетности зарубежной компании используют два метода:

- 1) метод конечного курса;

- 2) временной метод.

Правила пересчета:

- все **денежные статьи** пересчитываются по конечному курсу;

- **неденежные статьи** пересчитываются на дату их приобретения;

- **неденежные статьи**, полученные зарубежной компанией на момент покупки инвестиций, пересчитываются по курсу на дату покупки;

- **статьи отчета о прибылях и убытках** пересчитываются по курсу на дату совершения операций или по любому соответствующему средневзвешенному курсу за период.

В МСФО № 15 «Информация, отражающая влияние изменений цен» описываются методы корректировки финансовой отчетности в условиях инфляции. Для корректировки показателей в рамках подхода на основе общей покупательной способности используют **индекс цен**, а в рамках подхода на основе текущих затрат - восстановительную стоимость активов. МСФО № 15 устанавливает требования к раскрытию информации, в том числе требование предоставлять информацию о суммах корректировки в отношении основных средств; корректировки, относящиеся к денежным статьям.

### 33. Различия в понятиях «актив» и «пассив» по российским и международным стандартам

1. В законодательных актах, регламентирующих учет и отчетность в Российской Федерации, нет определения категорий «активы», «обязательства» и «капитал». В Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) отсутствует трактовка актива и пассива баланса как хозяйственных средств и их источников. При этом **капитал** рассматривается как один из видов пассива (до недавнего времени убытки прошлых лет вообще рассматривались в российском законодательстве как активы). **Трактовки элементов баланса в отечественных нормах не совпадают с их трактовками в МСФО.** Единственным документом, в котором они приближены к международным стандартам, является **Концепция**. Однако заявленные в Концепции трактовки активов, обязательств и капитала **не согласуются с нормативными актами**, в результате отсутствует механизм их реализации на практике.

2. **Элементы отчетности признаются**, только если они удовлетворяют критериям признания, т. е. существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией, а также элемент имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

В российской **концепции также указываются критерии признания** активов и обязательств, однако трактовка признания капитала отсутствует, так как нет статей, посвященных концепции капитала и концепции его поддержания. **Критерии признания активов и обязательств в Концепции совпадают с требованиями МСФО.** Однако они остаются провозглашенными только в Концепции, на практике ни в одном нормативном акте нет даже термина «признание элементов отчетности». **Отражение элементов в балансе российской бухгалтерской отчетности осуществляется** на основании первичных документов, оформленных в соответствии с унифицированными формами. На практике отсутствует возможность применения профессиональных суждений бухгалтеров для определения вероятности получения или

### 35. Актуальные проблемы перехода на МСФО российских банков

МСФО - набор стандартов, цель которых состоит в достижении унификации принципов бухгалтерского учета, используемых компаниями и другими организациями для финансовой отчетности во всем мире.

Преимущества составления отчетности по МСФО для российских кредитных организаций:

- 1) возможность привлечения иностранных инвестиций. Многие финансовые институты уже сейчас осуществляют кредитование только при предоставлении отчетности, составленной по МСФО;
- 2) информационная открытость и прозрачность отчетности, а также элемент престижа. Наличие отчетности по международным стандартам положительно сказывается на имидже банка и повышает к нему доверие внутри страны;
- 3) информативность отчетности для принятия управленческих решений внутренними пользователями отчетности. Исторически стандарты разрабатывались исходя из потребности конкретных пользователей, учитывался критерий полезности информации для принятия управленческих решений.

В настоящее время наметился интерес российских банков к составлению отчетности по МСФО в целях предупреждения рисков отражения возникающих у банка проблем. Те банки, которые уже провели работу по составлению отчетности в соответствии с международными стандартами, увидели отличительные моменты. Это предоставляет им возможность принять меры для того, чтобы соответствовать требованиям Банка России к размеру капитала.

Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторической обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась органами государственного регулирования и статистики.

### 34. Различия в отражении в финансовой отчетности доходов и расходов по российским и международным стандартам

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

Согласно МСФО выручка делится на доходы от обычной деятельности (выручка) и прочие доходы. В МСФО отменяются условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности компании и единый характер различных статей доходов по экономической природе, так как все они представляют собой увеличение экономических выгод.

В отличие от МСФО в Концепции классификация статей доходов рассматривается кратко, при этом не отражается смысл подразделения доходов на доходы от основной деятельности и прочие. Гораздо более подробно приводится классификация статей доходов в ПБУ 9/99. Аналогично МСФО в ПБУ 9/99 доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности фирмы и прочие. Аналогично МСФО в ПБУ 9/99 отменяется условность отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности для разных предприятий: одни и те же доходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата и др.). В ПБУ 9/99 прочие доходы подразделяются на 3 группы: операционные, внеоперационные и чрезвычайные доходы, однако при этом не характеризуется их экономическая сущность. Критерии признания выручки в соответствии с МСФО 18 «Выручка» (Б) и российской практикой ПБУ 9/99 «Доходы организации» (А):

- 1) а) сумма выручки может быть определена;
- б) сумма выручки может быть надежно оценена;
- 2) а) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- б) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;

### 36. Запасы (МСФО №2)

По МСФО № 2 «Запасы» все товарные запасы отличаются двумя общими характеристиками:

- 1) принадлежит компании на праве собственности;
- 2) полностью готовы для продажи потребителям.

**Запасы** - активы, которые предназначены для продажи в течение обычного делового цикла или для производства с целью изготовления и реализации продукции.

**Запасы производственного предприятия подразделяются на три группы!**

- 1) **готовая продукция**. Полностью готова для продажи;
- 2) **незавершенное производство** - запасы, находящиеся на различных стадиях производства, но еще не прошедшие полного производственного цикла;
- 3) **сырье и материалы, необходимые для производства**, - запасы, подлежащие использованию в процессе производства.

**В стоимость запасов включаются** все затраты по приобретению, переработке и прочие, понесенные для приведения их в соответствующее состояние. **Стоимость приобретения** запасов состоит из покупной цены, импортных пошлин, налогов, затрат на транспортировку, хранение и других затрат, напрямую связанных с приобретением.

В отчетности запасы отражаются по правилу наименьшей из двух оценок: себестоимости и чистой стоимости реализации.

**Чистая стоимость реализации** - оценочная стоимость, включающая в себя продажную цену за вычетом оценочных затрат на приведение в товарное состояние и продажу. Стоимость запасов не списывается до чистой стоимости реализации в случае, если предполагаемая чистая стоимость реализации продукции выше стоимости готовой продукции (себестоимости).

Разница между стоимостью запасов и чистой стоимостью реализации списывается на расходы текущего периода. В случае когда запасы остаются у компании на конец отчетного года и согласно новой оценке чистая стоимость реализации превышает их стоимость, предыдущее списание должно быть восстановлено с отнесением на уменьшение расходов данного отчетного периода.

3) а) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены;

б) понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Критерии включения расходов в отчетность в МСФО и Концепции сопоставимы. В Концепции присутствует дополнительное условие о независимости признания расхода от налогооблагаемой базы. В ПБУ 10/99 включены все требования к признанию расходов, изложенные в Концепции, однако помимо данных требований ПБУ содержит дополнительное условие, что «расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота», т. е. в отличие от МСФО расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод и должен подтверждаться документально. Пункт 1В ПБУ содержит возможность признания расхода по косовому методу, что не соответствует МСФО.

По МСФО № 2 в отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- 1) учетная политика оценки запасов;
- 2) текущая стоимость по видам с выделением текущей стоимости запасов, отраженных по чистой стоимости реализации;
- 3) текущая стоимость запасов, являющихся обеспечением обязательств;
- 4) в бухгалтерском балансе запасы отражаются в составе оборотных активов сразу после дебиторской задолженности, себестоимость проданных товаров вычитается из выручки;
- 5) в отчете о прибылях и убытках раскрывается информация о методе оценки запасов, принципах бухгалтерского учета.

Ошибки в определении величины запасов значительно влияют на финансовые показатели компании:

- 1) если уровень запасов на конец года занижен, то и чистая прибыль за год окажется заниженной, и наоборот;
- 2) если уровень запасов на начало года занижен, то чистая прибыль за год окажется завышенной, и наоборот.

Определение количества запасов предусматривает проведение инвентаризации остатков товаров и установление наличия права собственности на товары. В процессе инвентаризации производится физический пересчет, взвешивание, измерение остатков товаров.

В российской практике учет материально-производственных запасов ведется согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

утраты экономических выгод. Таким образом, провозглашенный в Концепции подход к признанию активов, обязательств и капитала, несмотря на схожесть с МСФО, носит лишь декларативный характер.

**3. В соответствии с МСФО элементы отчетности могут оцениваться в учете, использующем следующие методы:**

- фактическая стоимость приобретения или первоначальная стоимость;
- текущая или восстановительная стоимость;
- возможная стоимость продажи или погашения;
- дисконтированная или приведенная стоимость.

**Перечень возможных методов оценки, устанавливаемых Концепцией, совпадает с перечнем в МСФО**, однако их трактовка в Концепции, в отличие от МСФО, дается только для активов.

В российских нормативных актах содержатся различные способы оценки для конкретных статей баланса. Наиболее распространенной является фактическая себестоимость, хотя в ряде случаев используются иные оценки, разрешенные законодательством Российской Федерации. Следует отметить также большую степень регламентации оценок элементов отчетности в российском законодательстве по сравнению с требованиями МСФО.

#### **Формы финансовой отчетности по МСФО:**

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) изменения в капитале;
- 4) отчет о движении денежных средств;
- 5) приложения к финансовой отчетности, включая учетную политику.

На данный момент, когда учет ведется в соответствии с РПБУ, а Центральный банк еще не поменял нормативную базу, кредитные организации, у которых может возникнуть потребность в составлении финансовой отчетности в соответствии с МСФО, могут использовать два пути:

- 1) вести параллельный учет, отражая операции одновременно в соответствии с российскими и международными стандартами учета (для этой цели используются различные программные продукты);

- 2) используя в качестве базовой российскую финансовую отчетность, осуществлять ряд трансформационных процедур по приведению ее в соответствие с МСФО.

Действующая система бухгалтерского учета не поддерживает учет операций в соответствии с международными правилами учета. Российские методы учета не отражают всей информации, требуемой МСФО, а именно: различная степень детализации, по-разному отражается документарное признание задолженности и денежных средств, возможна также неоднозначная интерпретация данных по некоторым видам операций.

### 37. Методы оценки запасов

Согласно МСФО № 2 «Запасы» применяются следующие методы учета товарно-производственных запасов:

1) **метод сплошной идентификации.** В рамках метода отслеживается фактическое движение всех товаров, в результате чего себестоимость отдельно взятого товара относится непосредственно на себестоимость проданных товаров. Стоимость товаров, полученных на основе разных контрактов, регистрируется отдельно. Данный метод в большинстве случаев неэкономичен. Он применяется там, где стоимость единицы товара значительная, а количество товаров небольшое (продажа автомобилей, ювелирных изделий). Метод используется, когда компания занимается реализацией ограниченного ассортимента дорогостоящих товаров, при этом каждый товар можно идентифицировать с момента покупки до момента продажи;

2) **метод средней стоимости и его варианты** - метод средневзвешенной стоимости и метод скользящей средней стоимости. При использовании метода исходят из однородного характера товара для продажи. Средневзвешенная стоимость товара рассчитывается как общая стоимость товаров для продажи, деленная на количество товаров для продажи. Учет ведется по одному из двух методов:

- а) система непрерывного учета запасов;
- б) система периодического учета запасов.

В системе периодического учета запасов выручка от продажи товаров, как и в системе непрерывного учета, отражается на дату продажи. Но на дату продажи в бухгалтерском учете не отражается себестоимость проданных товаров;

3) **метод ФИФО** - списание по себестоимости первых по времени приобретения запасов. **Метод основан на допущении,** что в продажу сначала поступают первые по времени приобретения товары. Поэтому стоимость товарных запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений. В рамках метода учитывается фактическое движение запасов товаров. Согласно методу запасы на конец периода оцениваются по стоимости последних закупок. В период роста цен метод ФИФО дает наивысшие показатели чистой прибыли из всех методов;

### 39. Подготовка организации к переходу на МСФО

Подготовительная работа включает разработку учетной политики для составления отчетности по МСФО, расширение информационной емкости действующего плана счетов бухгалтерского учета путем включения в него многочисленных субсчетов.

При наличии у компании дочерних организаций для подготовки трансформации отчетности в соответствии с МСФО собирается объемная дополнительная информация для составления сводной финансовой отчетности по требованиям МСФО.

Инициатива трансформации отчетности может исходить от материнской иностранной компании, инвестора или от руководства самой компании. Перед проведением трансформации учетная политика дочерней российской компании проверяется на соответствие учетной политике материнской компании. При этом выявляются различия между методами и способами бухгалтерского учета, выбранными российской организацией и применяемыми материнской компанией. При трансформации необходимо совмещение отчетных дат, поскольку финансовый год материнской и дочерней компании могут не совпадать.

**Сводная (консолидируемая) финансовая отчетность** - отчетность группы, представляющая как финансовая отчетность единой компании с целью информирования инвесторов о состоянии дел в группе в целом без учета формальных границ между юридическими лицами.

**Задача составления консолидированной отчетности** - выделение внутригруппового оборота. При составлении сводной финансовой отчетности строки отчетов материнской и дочерних компаний объединяются путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Из отчетности исключаются остатки по расчетам внутри группы, нереализованные прибыли и убытки от операций внутри группы. Для определения итоговых оборотов и результатов деятельности исключаются обороты по финансово-хозяйственным операциям между участниками группы (внутригрупповой оборот). Это позволяет пользователям финансовой отчетности материнской компании получить информацию о текущем финансовом положении, результатах дея-

### 38. Основные средства (МСФО № 16)

В соответствии с МСФО № 16 объект основных средств должен иметь материальную форму, приобретаться исключительно для использования в процессе функционирования компании, использоваться в течение длительного периода времени (более одного года), приносить компании в будущем экономические выгоды или быть необходимым для получения экономических выгод от использования других активов и быть надежно оценен при приобретении.

В соответствии с МСФО основные средства отражаются по первоначальной стоимости. В нее входят все неизбежные затраты, связанные с приобретением актива и его подготовкой к использованию по назначению. Затраты, не являющиеся неизбежными, следует относить на расходы или включать в состав других активов. **Первоначальная стоимость** определяется либо исходя из величины денежных средств, уплаченных в ходе сделки, либо на основании денежной оценки, когда оплата полностью или частично производится неденежными средствами.

**Основные требования** к раскрытию информации в финансовой отчетности:

- 1) учетная политика:
  - способы стоимостной оценки по каждому классу активов;
  - методы и нормы амортизации по каждому классу активов;
- 2) отчет о прибылях и убытках:
  - амортизационные отчисления по каждому классу активов;
  - влияние существенных изменений в оценке соответствующих стоимостей основных средств;
- 3) бухгалтерский баланс и примечания:
  - валовая балансовая стоимость активов за вычетом амортизационных отчислений по каждому классу активов на начало и конец периода;
  - подробная светка изменений в балансовой стоимости в течение периода;
  - сумма основных средств, находящихся в процессе сооружения;
  - основные средства, находящиеся в залоге в качестве обеспечения обязательств;

### 40. Недостатки МСФО

**Недостатком МСФО** является то, что они предусматривают вариантность, т. е. возможность выбора самой отчитывающейся организацией применяемых ею способов отражения в учете (т. е. признания и оценки) и в отчетности. Эта вариантность способствует искажению отчетной информации.

Одной из важнейших проблем, которые следует решить при определении порядка отражения объекта учета, является адаптация способа регулирования к многообразию обстоятельств, влияющих на адекватность отражения объектов учета.

Три подхода к определению порядка отражения объекта учета:

- 1) определить только один вариант учетного отражения (т. е. игнорировать указанное многообразие обстоятельств);
- 2) попытаться определить все возможные случаи этого многообразия обстоятельств и для каждого случая указать используемый вариант учетного отражения;
- 3) указать несколько вариантов учетного отражения и определить подход, в соответствии с которым в зависимости от конкретных обстоятельств следует выбирать используемый вариант.

Эти подходы отличаются тем, в какой степени и каким образом способ регулирования обеспечивает адекватность учетного отражения.

Первый (безвариантный) подход - единственный нормативно допустимый вариант - не обеспечивает адекватного отражения объекта учета. Второй подход (с фиксированной вариантностью) не реализуем из-поддающего большинство объектов учета, так как не может быть перечислено все то многообразие обстоятельств, которое возможно в процессе хозяйственной деятельности. Третий подход (с адаптивной вариантностью) требует не только понимания логики, определяющей обусловленность выбора варианта отражения, но и способности сформулировать эту логику.

В МСФО возможность выбора способа отражения предусматривается гораздо чаще, чем в российских нормативных документах. Если рассмотреть те немногие случаи, в которых ПБУ предлагают альтернативные варианты отражения, то окажется, что ни в одном из этих случаев не определена реальная логика выбора варианта.

- капитальные обязательства по приобретению основных средств.

В случае если происходит переоценка, то по этим суммам предоставляется дополнительная информация.

Выбытие основных средств осуществляется путем:

- 1) списания;
- 2) продажи;
- 3) обмена.

При выбытии объекта основных средств **определяют его остаточную стоимость**. Если выбытие актива осуществляется в течение года, необходимо рассчитать и отразить амортизацию за период с начала года до даты выбытия.

**Правила определения прибыли и убытков** при обмене основных средств зависят от характера обмениваемых средств. В случае непризнания прибыли и убытков, возникающих в результате обмена основных средств, на их величину корректируется стоимость полученных средств.

При выбытии, осуществляемом путем продажи или обмена на актив другого типа, остаточная стоимость актива сопоставляется с выручкой от продажи. Если выручка от продажи или обмена превышает остаточную стоимость, имеет место прибыль от выбытия, отражаемая в отчете о прибылях и убытках.

При обмене аналогичными активами обычно не признаются прибыль или убыток. Стоимость нового актива принимается равной балансовой стоимости переданного актива. Однако справедливая стоимость полученного актива может свидетельствовать об обесценении переданного актива.

В российской практике учет основных средств определяется ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

В подавляющем большинстве ПБУ эта логика вообще не излагается.

Одна из причин трудного восприятия текста МСФО состоит в том, что во многих случаях вместо привычных российскому бухгалтеру прямых указаний в МСФО указана логика принятия профессионального суждения (т. е. определены обстоятельства, исходя из которых можно выбрать способ отражения в учете и отчетности).

Ни в одном из международных стандартов не указана обязательность использования справедливой стоимости, в частности:

- для оценки запасов справедливая стоимость не применяется;
- для некоторых видов активов (основные средства, нематериальные активы) оценка по справедливой стоимости предусмотрена **как возможная**;

- при оценке тех финансовых инструментов, которые предназначены для погашения;

- при оценке тех финансовых инструментов, которые не предназначены для погашения (т. е. должны быть проданы), справедливая стоимость должна применяться только в том случае, если ее величина может быть определена с требуемой достоверностью;

- только для оценки объектов инвестиционной собственности использование справедливой стоимости является рекомендуемым, но не обязательным.

**4) метод ЛИФО.** Метод основан на допущении, что в продажу сначала поступают последние по времени приобретения товары. В рамках метода редко учитывается фактическое движение запасов товаров. Согласно методу предполагается, что все товары, приобретенные в течение периода, могут быть выставлены на продажу независимо от даты их покупки. В периоды роста цен метод ЛИФО дает самый низкий показатель чистой прибыли из всех методов. Метод запрещен в некоторых странах в целях налогообложения. В МСФО метод ЛИФО разрешается как альтернативный метод. Согласно методу запасы на конец периода оцениваются по стоимости первых закупок.

Себестоимость остатков товаров согласно методу периодического учета запасов определяется по результатам проведения инвентаризации.

**Себестоимость проданных товаров определяется двумя этапами:**

- 1) для определения себестоимости товаров для продажи к себестоимости товаров на начало периода прибавляется себестоимость купленных товаров;

- 2) из себестоимости товаров для продажи вычитается себестоимость товаров на конец периода.

тельности и изменениях капитала за отчетный период в группе компаний в целом.

Формы трансформации отчетности:

- 1) трансляция бухгалтерского учета — еженедельная пересылка данных по всем операциям в инвалюте от дочерних компаний материнской;

- 2) трансформация и трансляция финансовой отчетности.

**Трансформация финансовой отчетности** - это проведение анализа финансовой отчетности и внесение корректировок, необходимых для подготовки полного финансового отчета предприятия.

**Преимущества и недостатки трансформации в МСФО.**

Процесс конверсии финансовой отчетности с российских стандартов бухгалтерского учета на МСФО требует от российских компаний ведения двойного учета. В результате компании готовят два типа финансовых отчетов. Процесс трансформации может проводиться на основе существующих данных, что требует меньших затрат. Процесс трансформации финансовой отчетности проводится по мере необходимости и не влечет постоянных накладных расходов. Недостаток процесса трансформации заключается в том, что точность информации в какой-то мере зависит от знаний и умений того, кто проводит трансформацию.

#### 41. Составление сводной финансовой отчетности по МСФО

Многие предприятия работают в рамках группы компаний. Каждое предприятие группы обязано составлять отдельную финансовую отчетность. Может составляться **консолидированная (сводная) отчетность** - единая финансовая отчетность всего холдинга. Согласно МСФО № 27 сводную финансовую отчетность должны составлять компании (материнские компании), которые контролируют деятельность других фирм (дочерних).

**Процесс формирования сводной отчетности** - построение данных финансовых отчетов компаний, входящих в группу, с одновременным исключением из итоговых показателей внутригрупповых операций.

Регламентация порядка составления сводной финансовой отчетности по МСФО.

Вопросы формирования сводной (консолидированной) отчетности регламентируются МСФО № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» и интерпретациями к нему «ПКИ-12 Консолидация - Компании специального назначения» и «ПКИ-33 Консолидация и метод учета по долевым участию - потенциальные права голоса и распределение дивидендов собственником». При формировании финансовой отчетности группы необходимо учитывать требования следующих международных стандартов и интерпретаций: МСФО № 22 «Объединение компаний» и интерпретаций «ПКИ-9 Объединение компаний - классификация в качестве покупки или объединения интересов», «ПКИ-22 Объединение компаний - последующая корректировка справедливой стоимости и первоначально отраженной гудвилл», «ПКИ-28 Объединение компаний - Дата обмена» и справедливая стоимость долевых инструментов»; МСФО № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»; МСФО № 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» и интерпретаций «ПКИ-3 Элиминирование unrealized gains and losses»; МСФО № 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» и интерпретации «ПКИ-13 Совместно

#### 43. Обесценение активов (МСФО №36)

МСФО № 36 «Обесценение активов» не имеет аналогов в России.

**Стандарт требует** от предприятия регулярного проведения анализа состояния активов на предмет их возможного обесценения.

**Цель стандарта** - с максимальной осмоторительностью оценить активы, отраженные в балансе.

Стандарт применяется в отношении большинства активов, а также инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные компании. Оценку возмещаемой суммы актива следует производить в случае, если на отчетную дату появляется признак, указывающий на возможное обесценение актива.

Предприятие должно учитывать внешние и внутренние признаки. **Внешние** - спад рыночной стоимости актива, существенные изменения в деятельности компании и др. **Внутренние признаки** - моральное устаревание актива, снижение технологических показателей актива и др.

Возмещаемую сумму актива определяют по наибольшему значению из чистой продажной цены актива и стоимости от его использования. **Чистая продажная цена** - сумма, полученная от продажи актива в результате сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку независимыми сторонами. Сумма сделки корректируется с учетом затрат, связанных с реализацией актива.

**Стоимость от использования** - дисконтируемая стоимость оцениваемых будущих потоков, ожидаемых в результате продолжительного использования актива и его выбытия в конце срока использования.

Убыток от обесценения актива обнаруживается в тот момент, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму. Возмещаемая сумма должна оцениваться для каждого отдельного актива. Если это невозможно сделать, то компания возмещает сумму генерирующей единицы. **Генерирующая единица для актива** - наименьшая группа активов, которая включает данный актив и генерирует поступление денежных средств от продолжительного использования актива.

Принципы признания и оценки убытков от обесценения генерирующих единиц аналогичны принципам, предусмотренным для

#### 42. Учет аренды (МСФО № 17)

Для отражения операций по аренде используют МСФО № 17 «Учет аренды». Он разъясняет арендаторам и арендодателям учетную политику и правила раскрытия информации, применяемой к различным видам обязательств. Стандарт применяют ко всем видам договоров аренды, по которым арендодатель передает арендатору в обмен на оплату право на использование актива в течение оговоренного периода.

##### Виды аренды

**1. Финансовая аренда.** Происходит передача практически всех рисков и выгод, вытекающих из владения данным активом. Право собственности на актив может передаваться или не передаваться.

**2. Операционная аренда.** Включает все другие виды аренды. Классификация аренды происходит в начале ее срока. При этом исходят главным образом из содержания, а не из формы договора. Классификация основывается на том, в какой степени риски и выгоды распределяются между арендатором и арендодателем. Риски включают в себя убытки, образующиеся в результате предоставления мощностей, устаревших технологий, а также отклонений в поступлении, вызванных изменениями экономических условий. Выгоды включают ожидание прибыльных операций и течение экономической службы актива.

Аренда рассматривается как финансовая:

- если к концу года срока аренды право владения активом переходит к арендатору;
- когда арендатор имеет право купить актив по цене, которая значительно меньше справедливой стоимости на дату реализации этой возможности;
- если срок аренды составляет большую часть экономической службы актива;
- если арендуемые активы носят специфический характер и подходят только для арендатора;
- если возможна аренда на вторичный период по цене значительно ниже рыночной.

#### 44. Выручка (МСФО №18)

Цель МСФО № 18 «Выручка» - описание учета выручки, поступающей от обычной деятельности.

Основное внимание уделяется следующим аспектам:

- 1) выделение выручки из разряда остальных доходов;
- 2) определение критериев признания выручки;
- 3) предоставление практического руководства по моменту признания выручки, по требованиям к раскрытию информации.

Стандарт применяется при учете выручки, полученной от продажи товаров, предоставления услуг, выполнения работ, использования другими лицами активов компании, приносящих процентные платежи и дивиденды.

**Выручка** - валовое поступление экономических выгод в течение отчетного периода, возникающих в ходе обычной деятельности в виде увеличения капитала. Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению возмещения. **При этом учитываются следующие критерии:**

- при определении справедливой стоимости должны быть исключены торговые и оптовые скидки. Платежные скидки не вычитаются;
- отсрочка поступления денежных средств представляет собой финансовую операцию. В этом случае следует определять условную процентную ставку. Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается и раскрывается как процентный доход;
- в случае, если товары или услуги обмениваются на товары, услуги, аналогичные по характеру и стоимости, признание выручки не происходит;
- в случае, когда товары, услуги предоставляются в обмен на товары, услуги, отличные по характеру и стоимости, выручка признается и измеряется по справедливой стоимости полученных товаров, услуг.

Выручка образуется в результате следующих операций:

- 1) когда продажная цена товаров включает в себя сумму на последующее обслуживание, данная величина откладывается и признается как выручка за период, в течение которого предоставляется обслуживание;



Актив, арендуемый в рамках финансовой аренды, учитывается в соответствии с принципом преобладания содержания над формой. **Учет происходит следующим образом:**

- в начале аренды актив и соответствующее обязательство в отношении будущих арендных платежей отражаются в равных суммах;

- первоначальные прямые затраты, связанные с арендной деятельностью, включаются в стоимость арендуемого актива;

- арендные платежи состоят из затрат на финансирование и сокращение непогашенного обязательства. **Затраты на финансирование** представляют собой постоянную периодическую ставку процентов, начисленную на оставшееся saldo обязательства за каждый период в течение срока аренды.

Платежи по аренде отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Актив, арендуемый в рамках финансовой аренды, отражается в качестве дебиторской задолженности. **Учет для арендодателя происходит следующим образом:**

- дебиторская задолженность представляется в сумме, равной чистой инвестиции в аренде;

- признание финансового дохода от аренды основано на графике. Классификация актива в рамках операционной аренды происходит в соответствии с его характером. **Учет происходит следующим образом:**

- амортизация признается в соответствии с МСФО № 16;

- доход признается на равномерной основе;

- первоначальные прямые затраты признаются либо сразу как расход, либо распределяются против финансовых доходов на протяжении срока аренды.

2) когда компания продает товары и в то же самое время заключает договор о выкупе этих товаров в будущем, обе эти операции рассматриваются как единые.

Выручка признается в финансовой отчетности при следующих условиях:

- риски и выгоды, связанные с собственностью на товары, переходят на покупателя;

- компания больше не участвует в управлении собственностью и не контролирует проданные товары;

- сумму выручки можно надежно оценить;

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с данной операцией, поступят в компанию;

- затраты, связанные с операцией, можно надежно измерить.

Выручка, возникающая от использования другими лицами активов компании, приносящих проценты, дивиденды, должна признаваться на следующей основе:

1) проценты базируются на поворемно-пропорциональной основе;

2) дивиденды устанавливаются, когда определено право акционеров на получение выплат.

Когда возникает неопределенность в отношении получения сумм, уже включенных в выручку, **недополученные суммы признаются как расход**. Корректировка величины выручки не допускается. Если результат операции может быть надежно оценен, то выручка признается с указанием стадии завершенности на отчетную дату.

В отчете о прибылях и убытках раскрываются суммы по каждой существенной статье выручки по видам реализации.

контролируемые компании - неденежные вклады со стороны предпринимателей».

Варианты составления консолидированной отчетности:

1) готовятся отчетности по МСФО для каждой компании группы. Затем данные этих отчетностей суммируются и корректируются для получения консолидированной отчетности;

2) складываются показатели российских отчетностей всех компаний. Затем агрегированная российская отчетность группы трансформируется в соответствии с МСФО и корректируется в целях консолидации.

**Консолидация** - сложение строк отчетности компаний группы и внесение корректировок, необходимых для составления сводной отчетности. Примером является корректировка показателей отчетности дочерней фирмы при несопадении ее учетной политики с учетной политикой, применяемой при составлении сводной отчетности.

Этапы составления консолидированной отчетности:

1) сбор и анализ информации из дочерних компаний;

2) исключение внутригрупповых оборотов и остатков;

3) расчет основных поправок;

4) расчет инфляционных поправок;

5) сбор и анализ всех поправок и предварительного варианта;

6) подготовка информации для раскрытия;

7) выпуск отчетности с пояснениями.

отдельных активов. При проверке генерирующих единиц на предмет их обесценения необходимо принимать во внимание репутацию и корпоративные активы.

**При наличии признаков возможного обесценения** деловой репутации и корпоративных активов возмещаемые суммы определяются для той генерирующей единицы, к которой данные активы принадлежат.

МСФО № 36 устанавливает порядок действия по определению балансовой стоимости генерирующей единицы, порядок определения убытка от обесценения по активам этой единицы.

Убыток от обесценения, признанный в предшествующие годы, следует уменьшить в том случае, если в момент признания последнего убытка от обесценения произошли изменения в оценках возмещаемой суммы. **Сумма убытка снижается** только до такого уровня, который не приведет к превышению его балансовой стоимости над балансовой стоимостью, которая была бы определена, если в предшествующие годы для актива не признавался убыток от обесценения.

**Снижение убытка от обесценения** следует признавать в качестве дохода по активам, учтенным по себестоимости, и рассматривать как увеличение от переоценки по активам, учтенным по переоценочной стоимости.

#### 45. Договор подряда (МСФО № 11)

МСФО № 11 «Договор подряда» определяет порядок учета выручки и затрат по договорам подряда в следующих отношениях:

1) предоставление услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов;

2) разрушение или восстановление объектов, восстановление окружающей среды после такого разрушения.

Различают следующие **типы договоров подряда**:

- **договоры с фиксированной ценой**. Имеют фиксированную договорную цену или фиксированную ставку, которая может повышаться в связи с ростом затрат;

- **договоры «Затраты плюс»**. При заключении данного договора подрядчику возмещаются затраты по договору и проценты от затрат или фиксированное вознаграждение.

Принципы стандарта № 11 «Затраты по займам» применяются к каждому договору отдельно. Группу договоров следует рассматривать как единый договор подряда, если в переговорах такая группа обсуждается как единый пакет. В качестве отдельного договора следует рассматривать его элементы в следующих случаях:

1) если договор включает ряд объектов и по каждому объекту представлено отдельное предложение;

2) если договор предусматривает сооружение дополнительного объекта, который не является частью первоначального договора.

Выручка по договору подряда включает в себя:

- первоначальную согласованную сумму по договору;

- отклонения от условий договора, претензии, поощряющие платежи в той степени, в которой есть вероятность, что они будут реализованы и поддаются надежной оценке.

Затраты по договору подряда включают:

1) затраты, непосредственно связанные с договором;

2) затраты, которые по условиям договора возмещаются заказчиком;

3) затраты, которые относятся к деятельности по договору в целом (расходы на страхование, защиту окружающей среды).

Если результат договора подряда может быть надежно оценен, выручка и затраты должны признаваться по мере завершения ра-

#### 46. Затраты по займам (МСФО № 23)

Приобретение, строительство, производство некоторых активов могут потребовать значительного времени. Если в этот период были произведены **затраты по займам**, то их можно включить в состав расходов на подготовку этих активов к целевому использованию или продаже.

Стандарт № 23 «Затраты по займам» устанавливает основные и альтернативные способы учета затрат по займам.

Положительные стороны при капитализации затрат:

- затраты по займам образуют часть расходов на приобретение;

- затраты, включаемые в расходы, соотносятся с доходами будущих периодов;

- капитализация затрат приводит к большей сопоставимости приобретенных активов с произведенными.

Отрицательные стороны капитализации затрат:

- попытка связать затраты по займам с конкретным активом является произвольной;

- различные методы финансирования могут привести к различным суммам капитализации по одному и тому же активу;

- отнесение затрат по займам к расходам приводит к более точным результатам для сравнения.

Затраты по займам производятся под **классифицируемые активы** - активы, подготовка которых к целевому использованию или продаже требует значительных затрат времени.

Методы учета затрат по займам:

1) **основной**. Затраты по займам признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они были произведены;

2) **допустимый альтернативный**. Затраты по займам должны признаваться расходами того периода, в котором они были произведены, за исключением той части затрат, которую разрешается капитализировать.

Затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством, производством квалифицированного актива, можно капитализировать, если существует вероятность, что они приведут к будущим экономическим выгодам, если эти затраты можно измерить.

#### 47. Амортизация основных средств (МСФО № 16)

**Амортизация** - систематическое и экономическое обособленное списание стоимости актива на расходы в течение срока полезного использования. **Амортизация признается в учете как расход**.

Периодическое списание стоимости актива **позволяет обеспечить** соответствие доходов и расходов. В течение срока службы актива его полезность может снижаться из-за физического или морального износа. Начисление амортизации не приводит к накоплению денежных средств в объеме, позволяющем осуществить замену актива.

При расчете амортизации используются три показателя:

1) первоначальная стоимость;

2) срок полезного использования;

3) ликвидационная стоимость.

Методы начисления амортизации:

1) **линейный метод**. Годовые амортизационные отчисления остаются неизменными в течение всего срока полезного использования актива. Метод прост в применении и обеспечивает надлежащее соответствие расходов и доходов, когда эксплуатация актива осуществляется более или менее равномерно в течение всего срока полезного использования;

2) **метод начисления амортизации пропорционально объему продукции**. Срок службы представляется в виде ожидаемого объема производства, а не периода времени. Сложность применения метода связана с расчетом ожидаемого объема продукции. Когда производительность актива существенно меняется в различные периоды, данный метод наилучшим образом обеспечивает соответствие расходов и доходов;

3) **метод уменьшаемого остатка**. Сумма годовых амортизационных отчислений неуклонно уменьшается в течение срока полезного использования актива. В рамках данного метода норма амортизации остается неизменной, а остаточная стоимость, на которую умножается норма амортизации, с каждым годом становится все меньше. Метод обеспечивает соблюдение принципа соответствия доходов и расходов, так как более высокий уровень аморти-

#### 48. Отражение финансовой отчетности по сегментам (МСФО № 14)

**Цель составления отчетности по сегментам** - предоставление пользователям финансовой отчетности следующих возможностей:

1) анализ основных направлений деятельности компании;

2) оценка рисков и прибыльности компании;

3) возможность принятия адекватных решений на перспективу.

**Сегментирование** - вид анализа информации, содержащейся в финансовой отчетности, в соответствии с различными типами продукции, работ, услуг и географическим районом, в котором компания осуществляет свою деятельность.

МСФО № 14 различает сегментирование по деятельности, географии и отчетности.

**Сегмент деятельности** - структурный элемент компании, который производит однородную продукцию и отличается от других сегментов деятельности тем, что подвержен иным рискам и имеет другой уровень прибыльности. Критерии выделения таких сегментов:

1) вид продукции, работ, услуг;

2) характер производственного процесса;

3) тип покупателя продукции, работ, услуг;

4) методы реализации продукции, работ, оказания услуг.

**Географический сегмент** - часть компании, которая производит продукцию или оказывает услуги в экономических условиях, сложившихся в конкретном районе, и отличается от других сегментов тем, что подвержена иным рискам и имеет другой уровень прибыльности. **Критерии определения сегмента:**

1) подобие экономических и **политических условий**;

2) взаимосвязь между хозяйственными операциями и различными географическими районами;

3) сходство хозяйственных операций;

4) специальные риски, связанные с хозяйственными операциями.

**Отчетный сегмент** - сегмент, информация о котором включается в финансовую отчетность. Им может быть как сегмент деятельности, так и географический сегмент в зависимости от того,

**Процесс капитализации начинается**, когда **расходы произведены** по квалифицируемому активам, когда произведены затраты по займам и ведется работа по подготовке актива для его целевого использования или продажи.

Капитализацию следует прекратить, если!

- 1) актив готов к целевому использованию или продаже;
- 2) деятельность по модификации объекта приостановлена на продолжительный срок;
- 3) строительство объекта частично закончено, а его завершение часть можно использовать самостоятельно.

В следующих случаях капитализация не прекращается:

- 1) если комплектация актива необходимо завершить полностью для его реализации и эксплуатации;
- 2) если деятельность приостановлена на короткий срок;
- 3) если проводятся значительные технические и административные работы;
- 4) при задержках, характерных для процесса приобретения конкретного актива.

Если средства заимствованы специально для приобретения конкретного актива, то сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, включает фактические затраты за вычетом доходов от временного инвестирования таких заемных средств. Если средства заимствованы на общие цели, но потрачены на приобретение квалифицируемого актива, то сумма затрат по займам определяется по средневзвешенным затратам по займам на данный актив.

Сумма затрат по займам, капитализированная за период, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенным в течение этого периода.

насколько они отвечают требованию **IASB** и **IFRS** стандарта относительно степени раскрытия отчетной информации.

**Доходы по сегменту** - отраженные в отчете о прибылях и убытках доходы компании, которые прямо относятся к определенному сегменту, включая доходы от продажи продукции, работ, услуг другим сегментам и сторонним организациям. **Доходы по сегменту не включают** в себя результат непредвиденных обстоятельств, процентный и дивидендный доход.

**Расходы по сегменту** - расходы, возникающие в результате основной деятельности компании, которые прямо относятся к сегменту, включая расходы от продажи другим сегментам и сторонним организациям. **Расходы по сегменту не включают** расходы непредвиденных обстоятельств, проценты к уплате, расходы по налогам, административные и общехозяйственные расходы.

Компания самостоятельно определяет отчетные сегменты, которые включает в финансовую отчетность в соответствии с требованиями отдельных стандартов. Желательно включать в отчетность сегмент, основная часть реализации которого связана с реализацией сторонним организациям и составляет не менее 10% от следующей базы:

- 1) **общей реализации**, включая реализацию другим сегментам;
- 2) **общей прибыли** всех прибыльных сегментов;
- 3) **общего убытка** всех неприбыльных сегментов;
- 4) **общих активов** всех сегментов.

В российской практике действует ПБУ 12/00 «Информация по сегментам», он носит более обобщенный характер.

бот. Стадии завершенности работ определяются по следующим **критериям**.

- доля понесенных затрат в общей расчетной **сумме** затрат по договору;

- результат наблюдения за выполненной работой;

- **факт завершения**.

Затраты по договору, связанные с проделанной работой, соответственно признаются и соотносятся с доходом с целью определения прибыли по договору подряда за период. Если невозможно надежно определить результат договора, то выручка признается в той степени, в которой затраты по договору вероятно будут возмещены или будут признаны как расходы по факту их возникновения. Любое ожидаемое превышение затрат по договору над суммой выручки признается как расход.

В учетной политике указываются методы признания выручки, методы определения стадии завершенности. В отчете о прибылях и убытках указывается сумма выручки, признанная в отчетном периоде. Бухгалтерский баланс и приложения включают в себя:

- суммы полученной предоплаты;
- суммы удержанных средств;
- незавершенные затраты;
- **общую задолженность со стороны заказчика**;
- общую сумму обязательств перед заказчиком;
- условные прибыли;
- условные убытки.

зачи, начисляемой в первые годы, соответствует более значительным экономическим выгодам, получаемым в этот период. Это наиболее приемлемый способ для активов, характеризующихся быстрым моральным устареванием в связи с научно-техническим прогрессом.

В соответствии с МСФО допускается применение любого из этих методов. Выбирая метод начисления амортизации, руководство организации учитывает конкретные условия хозяйственной деятельности. Выбранный метод амортизации должен применяться последовательно из года в год.

Если физический или моральный износ объекта основных средств превышает или отстает от суммы годовых амортизационных отчислений, следует изменить величину амортизации, подлежащей периодическому начислению. При изменении величины амортизации не корректируется амортизация, признанная в предыдущие годы, и пересматриваются амортизационные отчисления, относящиеся к текущему и будущим периодам. Для определения новой величины годовых амортизационных отчислений амортизируемую стоимость (по состоянию на момент пересмотра амортизационных отчислений) следует поделить на оставшийся срок полезного использования.

## 49. Итоги перехода РФ на МСФО

Программой реформирования бухгалтерия в соответствии с МСФО был установлен широкий комплекс мероприятий по ее практической реализации, начиная с разработки нормативной базы и мер по повышению квалификации специалистов по бухучету и заканчивая организацией международного сотрудничества.

1. В феврале 1998 г. был открыт Международный центр реформы бухгалтерского учета (МЦРБУ). Это неправительственная некоммерческая организация координирует предоставление международной технической помощи для специальной Межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности, составленной из представителей Министерства финансов, Центрального банка, Федеральной Комиссии по ценным бумагам, Госналогслужбы, Госкомстата и других ведомств. МЦРБУ выполняет роль связующего звена между Комитетом по международным стандартам и российскими профессиональными организациями и регулируемыми органами.

2. В ноябре 1998 г. были изданы первый официальный перевод МСФО на русский язык и перечень основных терминов международных стандартов. Ранее МСФО были официально переведены только на немецкий язык.

3. В апреле 1997 г. был создан Институт профессиональных бухгалтеров (ИПБ) - некоммерческое партнерство, учрежденное высшими учебными, научными и общественными организациями. Активные участие в создании и деятельности ИПБ принимает Минфин РФ. ИПБ России объединит аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Они представляют руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухучета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента. Основными целями и задачами ИПБ являются:

1) **объединение в единую профессиональную организацию** и координация деятельности квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента, а также юридических лиц, специализирующихся в области

## 51. Финансовые риски

КМСФО планирует разработку стандарта по раскрытию информации о финансовых рисках и других изменений в требованиях к раскрытию информации о финансовых инструментах.

Стандарт будет содержать требования:

- по **расширенному раскрытию информации** о бухгалтерском балансе, а также отчете о прибылях и убытках;
- **качественного раскрытия информации о подверженности рискам**, возникающим в результате операций с финансовыми инструментами, включая описание задач менеджмента, политику и способы управления этими рисками;
- **качественного раскрытия информации о подверженности рискам**, возникающим в результате операций с финансовыми инструментами, основанного на внутренней информации, подготовленной для основного руководящего персонала компании;
- **определенных минимальных требований к раскрытию информации о кредитных рисках**, рисках ликвидности, а также рыночных рисках (для последнего - включая раскрытие информации о риске ставки процента и валютном риске).

Планируется включить в новый МСФО требование о раскрытии информации, связанной с капиталом компании.

Правление решило ввести требование раскрывать информацию о том, выполняла ли компания любые внешне установленные требования к уровню капитала в течение периода, и если нет, то каковы результаты невыполнения. Данное требование сохраняет **конфиденциальность** в отношениях между регулирующим органом и компанией, но предупреждает пользователей финансовой отчетности о возможных нарушениях требований к уровню капитала и их последствиях.

Требования стандарта будут применяться ко всем компаниям, у которых имеются финансовые инструменты. Обсуждается вопрос ограничения действия стандарта для организаций, занимающихся определенной финансовой деятельностью.

Компании должны раскрывать в своей финансовой отчетности информацию о рисках, возникающих в результате операций с финансовыми инструментами, так как без этой информации финансо-

## 50. Расчет дебиторской и кредиторской задолженности по фактическому налогу на прибыль

В соответствии с МСФО предприятие должно признавать все обязательства по налогам. Дебиторская задолженность по налогам признается в том случае, если имеется вероятность того, что предприятие получит связанные с ней доходы.

Налоговые платежи осуществляются по налоговому законодательству страны, и соответствующие сумма задолженности по налоговым платежам и сумма налогов к возмещению из бюджета отражаются в балансе предприятия. В соответствии с этими требованиями необходимо производить начисление всех сумм возможной задолженности по налоговым платежам на дату составления отчета. В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности РФ отражаемые в отчетности суммы по расчетам с финансовыми, налоговыми органами должны согласовываться с ними и быть точными. Оставление на балансе неотрегулированных сумм по этим расчетам не допускается. Предприятие должно проверить, были ли начислены все налоги в отчетном периоде, независимо от сроков фактического перечисления платежей.

Предприятие должно проанализировать последние отчеты налоговой инспекции по проверке полноты исчисления и своевременности перечисления в бюджет налогов и других обязательных платежей с целью получения сведений о штрафах и пени, которые налагались на предприятие налоговыми органами. Потенциальные штрафы и пени, а также другие возможные обязательства по налоговым платежам должны начисляться и указываться в отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Если имеются суммы к возмещению по расчетам с бюджетом по налогам, предприятие должно определить, будут ли данные суммы выплачены. Необходимо внимательно анализировать НДС к возмещению из бюджета.

Если имеются суммы к возмещению по расчетам с бюджетом по налогам, предприятие должно определить, будут ли данные суммы выплачены. Особенно внимательно необходимо анализировать НДС к возмещению из бюджета.

## 52. Учет в банковском секторе и на финансовом рынке

Учет в банковском секторе и учет финансовых инструментов имеют ряд особенностей. В МСФО № 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и предоставление информации» финансовые активы определяются как:

- 1) денежные средства;
  - 2) договорное право требования денежных средств или другого финансового актива от другой компании;
  - 3) договорное право на обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально выгодных условиях;
- 4) долевой инструмент другой компании.
- Финансовые обязательства-обязанности по договору:
- 1) предоставить денежные средства или другой финансовый актив другой компании;
  - 2) обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях.

Виды финансовых инструментов:

- 1) первичные (акции, облигации);
  - 2) производные (опционы, форвардные контракты, свопы).
- Материальные (запасы, основные средства) и нематериальные активы (патенты, деловая репутация) не соответствуют определению финансового инструмента.

Цель требований МСФО № 32: предоставление возможности пользователям финансовой отчетности оценить балансовые и забалансовые риски, которые включают риски денежных потоков, связанных с финансовым инструментом.

Цель МСФО № 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов» - обеспечить предоставление пользователям финансовой отчетности достоверной, надежной и сопоставимой информации, позволяющей проводить оценку финансового положения и результатов деятельности банка и принимать экономические решения. Пользователи финансовой отчетности заинтересованы в получении информации о ликвидности банка и рисках, связанных с активами и обязательствами.

Налоговая база актива интерпретируется как величина, которая для целей налогообложения вычитается из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. В случае с доходом, полученным авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы дохода, который не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Текущий налог за данный и предыдущий периоды должен признаваться в качестве обязательства, равного неоплаченной величине. Если уже оплаченная величина в отношении данного и предыдущего периодов превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды, то величина превышения должна признаваться в качестве требования.

Согласно МСФО № 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» все финансовые активы и обязательства должны стоять на балансе. Первоначально их оценивают по себестоимости.

После первоначального признания финансовые активы следует переоценивать по справедливой стоимости, за исключением:

- 1) суд, предоставленных организацией, и дебиторской задолженности, не предназначенной для перепродажи;
- 2) других инвестиций с фиксированным сроком погашения;
- 3) финансовых активов, справедливую стоимость которых нельзя определить достоверно.

**Альтернативы предприятия** в отношении финансовых активов и обязательств, переоцениваемых по справедливой стоимости:

- 1) всю сумму переоценки относить на чистую прибыль или убыток за период;
- 2) признавать в качестве чистой прибыли или убытка только те изменения в справедливой стоимости, которые относятся к финансовым активам и обязательствам и предназначены для торговли.

**МСФО № 40 «Инвестиционная собственность»** определяет **инвестиционную собственность** как собственность, находящуюся в распоряжении с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала (земля - предназначена для получения выгод от повышения стоимости капитала в долгосрочной перспективе; сооружения - находятся в собственности участвующей компании и предоставлены в аренду по договору операционной аренды). Компания может выбрать модель учета по первоначальной стоимости либо по справедливой стоимости.

распространения информации финансово-экономического профиля, оказания услуг в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита;

2) **организация и проведение аттестации** специалистов в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента в целях повышения их профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг;

3) **разработка методологии и методики** бухгалтерского учета и аудита;

4) **внедрение в практику новых форм и методов** организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, отвечающих требованиям Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

4. Проблема - наблюдается значительное отставание в разработке программ обучения и переподготовки бухгалтерских кадров. Как правило, бухгалтеры-практики плохо представляют себе суть происходящих изменений. Это означает, что существует необходимость активнее вовлекать широкие круги бухгалтеров в обсуждение разрабатываемых документов, а также оказывать содействие при отстаивании своих профессиональных интересов.

вая отчетность компаний будет неполной и потенциально вводящей в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

В случаях подверженности кредитным рискам необходимо раскрытие информации о справедливой стоимости залога, выданного в виде ценной бумаги и других средств обеспечения кредита, кроме случаев, когда это практически невозможно. Раскрытие этой информации позволит получить сведения об убытках, которые компания ожидает понести в случае невыплаты залога.

Уровень капитала компании и то, как она им управляет, - важный фактор в оценке профиля риска компании, а также возможной противостоять неожиданным неблагоприятным событиям. Информация о капитале может быть полезной для всех компаний, и, как доказано на практике, некоторые компании самостоятельно устанавливают внутренние требования к уровню капитала, а также соответствующие нормативы были установлены для некоторых отраслей промышленности.

Предлагается включить в стандарт требование раскрытия информации об анализе чувствительности для каждого типа рыночных рисков для тех компаний, которые подвержены рыночным рискам, возникающим в результате операций с финансовыми инструментами.

### 53. Аспекты финансового анализа

Анализ финансовых отчетов включает в себя систематическое рассмотрение и оценку информации для получения достоверных выводов относительно прошлого состояния компании с целью предвидения ее жизнеспособности в будущем. Такой анализ позволяет установить важные характеристики — производственный или финансовый, которые определяют вероятность успеха или банкротства фирмы, а именно:

- 1) **финансовую структуру** - активы, принадлежащие компании, и обязательства, которые она на себя взяла для приобретения или поддержания этих активов, в том числе способность компании реализовать планируемые и непланируемые изменения и ее гибкость в этом смысле;
- 2) **оперативный цикл** - стадии, через которые проходит компания, для того чтобы ее продукты или услуги попали на рынок;
- 3) **тенденции и сравнительную эффективность** - направление развития компании в том виде, в каком оно проявляется, основываясь на сопоставлении финансовых результатов за ряд лет этой и других компаний в той же отрасли и аналогичных размеров.

#### Книги учета текущих хозяйственных операций

Каждой операции соответствует оригинал документа, детали которого вносятся в книгу первичных записей.

Виды книг учета текущих хозяйственных операций:

- книга текущих закупок;
- книга текущих продаж;
- книга возврата закупок поставщикам;
- книга возврата проданных товаров.

**Главное в анализе финансовых отчетов** - понять и правильно интерпретировать результаты технической обработки данных. Для этого аналитик должен получить базовую информацию, относящуюся к:

- владельцам компании;
- ее руководству;
- видам деятельности;
- ее конкурентам и рынкам, на которых работает компания;

### 55. Чистая прибыль (убыток) за период, существенные ошибки и изменения в учетной политике (МОФОН № 8)

Финансовые результаты интересны инвесторам, поскольку они влияют на величину дивидендов. Поэтому уделяется большое внимание аспектам учета, связанным с исчислением конечного финансового результата предприятия. Важным в этом отношении является стандарт МСФО № 8 «Чистая прибыль (убыток) за период, существенные ошибки и изменения в учетной политике». В российском учете част вопрос освещается в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Все статьи доходов и расходов участвуют в расчете чистой прибыли (убытка) за период. К этим статьям относят и влияние изменений в учетных оценках.

Обстоятельства, при которых определенные статьи должны исключаться из расчета чистой прибыли (убытка) за период:

- 1) исправление существенных ошибок;
- 2) влияние изменений в учетной политике.

Компоненты чистой прибыли (убытка) за период:

- 1) прибыль (убыток) от операционной деятельности;
- 2) чрезвычайные статьи.

**Чрезвычайные статьи** - доходы или расходы, возникающие в результате событий или операций, которые четко можно отделить от обычной деятельности предприятия и в отношении которых можно предположить, что они не происходят часто или регулярно.

**Обычная деятельность** - деятельность, осуществляемая предприятием как часть его бизнеса, а также относящиеся к ней виды деятельности, которые осуществляются впоследствии, присутствия обычной деятельности или возникают в ее результате.

Обстоятельства, приводящие к необходимости пояснений в отношении обычных статей доходов и расходов:

- 1) списание товарно-материальных запасов до величины чистой реализационной стоимости или списание основных средств до суммы покрытия;
- 2) реструктуризация деятельности предприятия и уменьшение резервов;

### 54. Функции анализа финансовых отчетов

Масштаб и направления работы при анализе финансовых отчетов зависят от конфликтной цели анализа. Характер анализа финансовых отчетов зависит от того, чего добивается компания.

**Основные функции анализа финансовых отчетов:** определение глубины и направленности анализа, процесс контроля и процесс одобрения ссуды.

На глубину и направленность анализа финансовых отчетов влияют как размер ссуды, запрашиваемой фирмой (в сопоставлении с размерами фирмы), так и условия ее предоставления. Крупные инвестиции потребуют больших усилий со стороны инвестора, поскольку надо убедиться, что анализ выполнен с достаточной глубиной. Компании обычно нуждаются в финансировании либо оборотных средств (например, дебиторских счетов или материальных запасов), либо основных средств (оборудования, здания или земли).

**Основной постулат кредитования** гласит: временное или сезонное увеличение оборотных активов следует финансировать за счет краткосрочных ссуд, тогда как увеличение основных средств финансируется долгосрочными кредитами. Примером краткосрочной ссуды может служить ссуда, предоставляемая фермеру на покупку семян, которая погашается после сбора урожая.

**Анализ финансовых отчетов** - важнейший элемент как для первоначального решения о предоставлении ссуды, так и последующего процесса контроля в течение всего периода до ее погашения. Контроль особенно важен для раннего выявления проблемных ситуаций. В случае раннего выявления проблемной кредитной ситуации инвестор может помочь компании принять быстрые меры для изменения ситуации.

Процесс одобрения решения о предоставлении инвестиций в большинстве случаев связан с участием нескольких лиц, иногда в виде комитета, принимающего окончательное решение о выделении кредита. **Кредитный анализ в письменной форме** - резюме фактов, относящихся к финансовой и нефинансовой информации, в том виде, в каком финансовый аналитик их видит, а также оценка этих фактов для прогнозирования вероятности будущего

### 56. Инвестиционная собственность (МСФО № 40)

Цель заключается в установлении порядка учета инвестиционной собственности и соответствующих требований к раскрытию информации.

**Инвестиционная собственность** - собственность (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

- 1) производства или поставки товаров, оказания услуг; административных целей;
- 2) продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

**Собственность, занимаемая владельцем**, - собственность, находящаяся в распоряжении, предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях.

**Справедливая стоимость** - сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, но не связанными друг от друга сторонами.

**Себестоимость (первоначальная стоимость)** - сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в счет оплаты стоимости актива на момент его приобретения или сооружения.

**Балансовая стоимость** - сумма, в которой актив признается в балансе.

Объекты инвестиционной собственности:

- земля, предназначенная для получения выгоды от повышения стоимости капитала в долгосрочной перспективе, а не для реализации в краткосрочной перспективе;
- земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено;
- сооружение, находящееся в собственности отчитывающейся компании и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

погашения ссуды в интерпретации аналитика. Анализ финансовых отчетов - часть кредитного анализа.

Более совершенные аналитические методы:

1) анализ текущих инвестиций, позволяющий оценить влияние роста продаж на потребность в финансировании и способность компании увеличивать объем реализации;

2) анализ устойчивого роста, помогающий определить способность компании расширять продажи без изменения доли заимствованных средств;

3) анализ чувствительности, который использует однотипные сценарии для выявления наиболее уязвимых мест компании;

4) отраслевой фактор, который учитывает непостоянство потоков наличности фирмы в сопоставлении с движением средств у других компаний этой отрасли.

Анализ финансовой отчетности имеет ограничения. Его успех зависит от достоверности и полноты анализируемой информации. Даже при наличии безоговорочного аудиторского заключения анализ финансовой отчетности - не точная наука, на основе которой можно прийти к абсолютно верным выводам.

- ее эгаллационным расходам;
- характеристике отрасли;
- положению компании в отрасли;
- соответствующим правительственным предписаниям;
- чувствительности компании к неблагоприятным изменениям экономики в целом, в какой мере демографические тенденции и вкусы потребителей могут повлиять на деятельность компании.

Собранная базовая и финансовая информация позволяет аналитику прийти к обоснованному выводу относительно риска, связанного с предполагаемыми инвестициями.

Основной риск, именуемый банкирами кредитным риском, заключается в том, что заемщик не выполнит условия, на которых предоставлена ссуда.

Виды риска

**Ликвидность** - способность фирмы:

- 1) быстро реагировать на неожиданные финансовые проблемы и возможности;
- 2) увеличивать активы при росте объема продаж;
- 3) возвращать краткосрочные долги путем обычного превращения активов в наличность.

**Движение чистой наличности** - накопление наличности для долгосрочных целей (замены основных средств, чистого увеличения текущих активов, погашения долгосрочных ссуд).

**Эксплуатационная (операционная) прибыль** - доказательство успешной деятельности, достаточное, чтобы убедить инвесторов в жизнеспособности и росте фирмы в будущем.

**Лeverедж (степень задолженности)** - масштабы задолженности как источника средств, используемых в деятельности фирмы, ссуды, подлежащие погашению, в сопоставлении с собственным капиталом и колебаниями в движении наличности.

- сооружение, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду.

Инвестиционную собственность следует первоначально оценивать по себестоимости. В первоначальную оценку следует включать затраты по сделке.

В состав себестоимости приобретенной инвестиционной собственности входят цена приобретения и любые прямые затраты. Прямые затраты включают стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу прав собственности и прочие затраты по сделке.

Последующие затраты, связанные с отраженной в отчетности инвестиционной собственностью, следует относить на увеличение балансовой стоимости инвестиционной собственности, когда существует вероятность того, что компания в будущем получит экономические выгоды сверх нормативных показателей, первоначально рассчитанных для имеющихся объектов инвестиционной собственности. Все прочие последующие затраты следует признавать как расходы в том периоде, в котором они были понесены.

Модели учета:

1) по справедливой стоимости (инвестиционная собственность отражается по справедливой стоимости, э изменения справедливей стоимости признаются в отчете о прибылях и убытках);

2) по первоначальной стоимости приобретения (инвестиционная собственность отражается по остаточной стоимости (за вычетом убытков от обесценения).

- 3) продажа или списание с баланса объектов основных средств;
- 4) продажа (выбытие) долгосрочных инвестиций;
- 5) прекращение каких-либо хозяйственных процессов;
- 6) урегулирование судебных тяжб;
- 7) создание других резервов или проведение прочих корректировок.

Под прекращением хозяйственного процесса понимается продажа или прекращение хозяйственного процесса, который представляет собой отдельную и значительную часть всей хозяйственной деятельности предприятия и в отношении которого можно четко выделить сумму активов и чистой прибыли (убытка).

При прекращении хозяйственного процесса предприятие должно обеспечить пользователей финансовой отчетности следующей информацией:

- 1) о сути прекращенного хозяйственного процесса;
- 2) о доходе и прибыли (убытке) от операционной (обычной) деятельности, связанной с прекращенным процессом, вместе с соответствующими суммами за каждый предшествующий отчетный период.
- 3) о дате прекращения хозяйственного процесса для целей бухгалтерского учета!
- 4) о прибыли или убытке от прекращения и учетной политике, применяемой в отношении измерения этой прибыли или убытка;
- 5) о доходе и прибыли (убытке) от операционной (обычной) деятельности, связанной с прекращенным процессом, вместе с соответствующими суммами за каждый предшествующий отчетный период.

Финансовый результат от прекращения хозяйственного процесса включается в прибыль (убыток) от операционной деятельности.

## 57. Государственные субсидии (МСФОН№20)

Целью данного стандарта является описание методики бухгалтерского учета государственных субсидий, полученных в разных формах - в виде финансовой помощи, технического снабжения, субсидий, премий, грантов, пособий и др.

**Государство** - государственные органы, государственные агентства, а также аналогичные государственные организации, в том числе местные, национальные или международные.

**Государственная помощь** - действия правительства, направленные на обеспечение условий для получения предприятием или группой предприятий специфических экономических выгод, отвечающих определенным критериям (условиям). Государственная помощь не включает косвенные выгоды, предоставление которых влияет на общие условия функционирования предприятий, например создание инфраструктуры в развивающихся регионах (зонах, уездах), установление торговых ограничений для конкурентов и др.

**Государственные субсидии** - государственная помощь, оказанная предприятию в форме передачи ресурсов в обмен на соблюдение определенных условий, связанных с его операционной деятельностью. К государственным субсидиям не относятся такие формы государственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, а также операции с государством, не отличающиеся от обычных торговых операций предприятия.

**Субсидии, относящиеся к активам**, - государственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что предприятие, получающее их, должно построить и (или) приобрести долгосрочные материальные, нематериальные активы или инвестиции.

**Субсидии, относящиеся к доходу**, - государственные субсидии, которые не рассматриваются в качестве субсидий, относящихся к активам.

**Государственное assignование** - форма, с помощью которой государство оказывает предприятиям финансовую поддержку, включая валютную из государственного бюджета (публичных фондов). Государственные assignования имеют формы субсидии, экспортных премий и т. д.

## 59. Справедливая стоимость (себестоимость) биологического актива

Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов компании, следует оценивать **по справедливой стоимости**, установленной на момент сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Такая оценка является себестоимостью на дату.

**Сбытовые расходы** включают комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, а также пошлины. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок.

Определить справедливую стоимость биологического актива или сельскохозяйственной продукции можно, сгруппировав биологические активы или сельскохозяйственную продукцию по основным характеристикам (по возрасту или качеству). Компания выбирает основные характеристики исходя из тех, которые используются на данном рынке в качестве основы ценообразования.

Компании часто заключают договоры, предусматривающие осуществление продажи биологических активов или сельскохозяйственной продукции в определенный день в будущем. При определении справедливой стоимости не всегда следует руководствоваться ценами, указанными в договорах, так как справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен, при которых покупатель и продавец готовы заключить сделку. Таким образом, наличие договора не обязательно влечет за собой корректировку справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции.

Если сделки с биологическим активом или сельскохозяйственной продукцией совершаются на активном рынке, справедливую стоимость актива целесообразно определять исходя из его котировки на данном рынке. Если компания имеет доступ к нескольким активным рынкам, используется цена наиболее подходящего из них.

При отсутствии активного рынка компания для определения справедливой стоимости использует один или несколько показателей:

1) цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;

## 58. Сельское хозяйство (МСФО N841)

Целью настоящего Стандарта является **установление** порядка учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности.

Объекты, связанные с сельскохозяйственной деятельностью:

- 1) биологические активы;
- 2) сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора;
- 3) государственные субсидии.

**Сельскохозяйственная деятельность** - управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

**Сельскохозяйственная продукция** - продукция, собранная с биологических активов компании.

**Биологический актив** - животное или растение.

**Биотрансформация** состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

**Группа биологических активов** - объединение сходных животных или растений.

**Сбор сельскохозяйственной продукции** - отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Виды сельскохозяйственной деятельности:

- 1) животноводство;
- 2) лесное хозяйство;
- 3) сбор урожая раз в год или в течение всего года;
- 4) выращивание садов и насаждений;
- 5) цветоводство;
- 6) культивирование водных биоресурсов (включая рыбоводство).

Характеристики сельскохозяйственной деятельности:

- 1) способность к изменению;
- 2) управление изменениями;
- 3) оценка изменений.



**Активный рынок** - рынок, на котором выполняются все ниже-указанные условия:

- 1) объекты сделок на рынке являются однородными;
- 2) в любой момент времени можно найти желающих совершить сделку покупателей и продавцов;
- 3) информация о ценах является доступной для населения.

**Балансовая стоимость** - сумма, в которой актив признается в бухгалтерском балансе.

**Справедливая стоимость** - сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, не зависимыми друг от друга сторонами.

Справедливая стоимость актива зависит от его местоположения и состояния на данный момент времени. Так, например, справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке за вычетом транспортных и прочих расходов по доставке скота на рынок.

Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов компании, следует оценивать по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Определить справедливую стоимость биологического актива или сельскохозяйственной продукции можно, сгруппировав биологические активы или по основным характеристикам.

Случаи равенства себестоимости и справедливой стоимости:

- с момента осуществления первоначальных затрат не происходит значительной биотрансформации;

- не ожидается существенного влияния биотрансформации на цену.

Субсидии представляют собой покрытие некоторых потерь и (или) расходов, понесенных в тот момент, когда свободно сформированные цены не могут покрыть понесенных расходов. Величина субсидий может быть равной, меньше или больше разницы между поддержанной или гарантированной государством ценой и уровнем рыночной стоимости, с помощью которой обеспечивается полное покрытие признанной себестоимости и (или) получение стимулирующего дохода.

Государственная помощь может принимать разнообразные формы, отличаясь как по характеру предоставляемой помощи, так и по условиям, связанным с ее оказанием. Цель государственной помощи состоит в том, чтобы заинтересовать предприятие в получении предоставленных выгод или для развития таких видов деятельности, которые в обычных условиях оно не могло бы осуществлять, если не была бы предоставлена помощь.

Государственные субсидии предоставляются предприятиям с целью помочь им определить и совершить такие операции, которые допускаются с экономической или социальной точки зрения. Государственные субсидии иногда обозначаются: гранты, дотации, пособия, финансовая или техническая помощь, премии или вознаграждения и др.

2) рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом отличий;

3) отраслевые показатели.

Иногда могут отсутствовать рыночные цены или другие стоимостные показатели биологического актива, находящегося в определенном состоянии на данный момент времени. В таких случаях для определения справедливой стоимости компания использует дисконтированную стоимость ожидаемых от актива чистых денежных потоков, при этом применяется коэффициент дисконтирования, рассчитанный исходя из сложившейся конъюнктуры рынка для денежных потоков до уплаты налогов.

**Расчет дисконтированной стоимости** ожидаемых от актива чистых денежных потоков производится для определения справедливой стоимости биологического актива, находящегося в данном конкретном месте и состоянии. Компания учитывает эти факторы при определении коэффициента дисконтирования и расчете ожидаемых чистых денежных потоков.

# Содержание

1. Промежуточная финансовая отчетность (МСФОН <sup>о</sup> 34).....	3
2. Структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).....	3
3. Процесс разработки МСФО.....	3
4. Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности в гармонизации системы бухгалтерского учета.....	3
5. Представление финансовой отчетности (МСФО № 1).....	5
6. Принципы международных стандартов финансовой отчетности.....	5
7. Применение МСФО в различных странах мира.....	5
8. Текущие проекты КМСФО.....	5
9. Отчет о движении денежных средств (МСФО № 7).....	7
10. Различия в составлении «Отчета о движении денежных средств» в российских и международных стандартах финансовой отчетности.....	7
11. Понятие МСФО.....	7
12. Цели перехода РФ на МСФО.....	7
13. Основные концепции финансового учета по МСФО.....	9
14. Отражение хозяйственных операций. Учетные циклы.....	9
15. Корректирующие записи.....	9
16. Отчет о финансовом положении.....	9
17. Различия в составлении Отчета о прибылях и убытках по российским и международным стандартам финансовой отчетности.....	11
18. Сводная и индивидуальная финансовая отчетность.....	11
19. Нематериальные активы (МСФО № 38).....	11
20. Структура баланса.....	11
21. Бухгалтерский учет в торговых компаниях по МСФО.....	13
22. Выручка от реализации торгового предприятия.....	13
23. Прекращаемые операции (МСФО №35).....	13
24. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции (МСФО № 29).....	13
25. Себестоимость реализованной продукции.....	15
26. Дебиторская и кредиторская задолженность.....	15
27. Учет акционерного капитала.....	15
28. Цели и основные понятия МСФО № 12 «Налог на прибыль».....	15
29. Отложенные налоговые обязательства и активы.....	17
30. Оценка активов и обязательств. Отражение доходов и расходов по налогу на прибыль.....	17
31. Валютные курсы.....	17
32. Различия между системой бухгалтерского учета по российским и международным стандартам.....	17
33. Различия в понятиях «активы» и «пассивы» по российским и международным стандартам.....	19
34. Различия в отражении в финансовой отчетности доходов и расходов по российским и международным стандартам.....	19
35. Актуальные проблемы перехода на МСФО российских банков.....	19
36. Запасы (МСФОН <sup>о</sup> 2).....	19
37. Методы оценки запасов.....	21
38. Основные средства (МСФО № 16).....	21
39. Подготовка организации к переходу на МСФО.....	21
40. Недостатки МСФО.....	21

41. Составление сводной финансовой отчетности по МСФО	23
42. Учет аренды (МСФО №17)	23
43. Обесценение активов (МСФО №36)	23
44. Выручка (МСФО №18)	23
45. Договор подряда (МСФО №11)	25
46. Затраты по займам (МСФО №23)	25
47. Амортизация основных средств (МСФО №16)	25
48. Отражение финансовой отчетности по сегментам (МСФО №14)	25
49. Итоги перехода РФ на МСФО	27
50. Расчет дебиторской и кредиторской задолженности по фактическому налогу на прибыль	27
51. Финансовые риски	27
52. Учет в банковском секторе и на финансовом рынке	27
53. Аспекты финансового анализа	29
54. Функции анализа финансовых отчетов	29
55. Чистая прибыль (убыток) за период, существенные ошибки и изменения в учетной политике (МСФО №8)	29
56. Инвестиционная собственность (МСФО №40)	29
57. Государственные субсидии (МСФО №20)	31
58. Сельское хозяйство (МСФО №41)	31
59. Справедливая стоимость (себестоимость) биологического актива	31

## **Рерайт (переделка) дипломных и курсовых работ**

**Начните интернет-бизнес с недорогого сайта-визитки**

## **Вернуться в каталог учебников**

**Дистанционные курсы по созданию сайтов**

***Повышайте квалификацию, приобретайте новые компетенции:***

## **Курсы по созданию сайтов**

## **Курсы по оптимизации сайтов**

## **Как увеличить продажи с сайтов**

**Уникальные материалы для повышения квалификации**