

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
профессионального образования
«Амурский государственный университет»

Кафедра Финансов

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ДИСЦИПЛИНЫ

«Международные стандарты учета и финансовой отчетности»

Основной образовательной программы специальности 080107.65 *Налоги и
налогообложение*

Квалификация выпускника «Экономист»

Благовещенск 2012

УМКД разработан ст.преподавателем Черкасовой Н.И.

Рассмотрен и рекомендован на заседании кафедры финансов

Протокол заседания кафедры от «26» 11 2012 г. № 4

Зав. кафедрой Кол /Ю.А.Ковшун/

УТВЕРЖДЕН

Протокол на заседания УМС по специальности 080107.65 «Налоги и налогообложение»

26 11 2012 г., протокол № 4

Председатель Кол

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
I Рабочая программа дисциплины	5
1 Цель и задачи освоения дисциплины основы аудита	5
2 Место дисциплины в структуре ООП ВПО	5
3. Требования к освоению дисциплины	5
4. Структура и содержание дисциплины	6
5. Содержание разделов и тем дисциплин	6
6. Самостоятельная работа	12
7. Образовательные технологии	13
8. Оценочные средства для текущего контроля успеваемости, промежуточной аттестации по итогам освоения дисциплины и учебно-методическое обеспечение самостоятельной работы студентов	13
9. Материально-техническое обеспечение дисциплины	13
II План-конспект лекций по дисциплине	15
III Рекомендации для проведения практических занятий	64
IV Методические указания к лекционным и семинарским занятиям	72
V Тестовые задания для контроля знаний студентов	73
VI Учебно-методическое и информационное обеспечение дисциплины	101

ВВЕДЕНИЕ

Формирование у будущих специалистов теоретических знаний и практических навыков по основам аудита во многом зависит от организации преподавателем учебного процесса по отдельной дисциплине, а учебно-методический комплекс учебной дисциплины одна из важных составляющих этого процесса.

Настоящий учебно-методический комплекс дисциплины составлен на основании:

- 1) устава Амурского государственного университета;
- 2) положения «Об учебно-методическом комплексе дисциплины», утвержденного приказом ректора от 28 декабря 2006 года № 420-ОД;
- 3) положения «О курсовых экзаменах и зачетах», утвержденного приказом ректора от 02 июля 2004 года № 188-ОД;
- 4) положения «О самостоятельной работе студентов», утвержденного приказом ректора от 26 февраля 2007 года № 64-ОД.

Учебно-методический комплекс дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» включает:

- рабочую программу дисциплины;
- план-конспект лекций;
- вопросы для самостоятельной работы студентов;
- методические указания к лекционным и семинарским занятиям;
- тестовые задания для оценки знаний студентов по дисциплине

1. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

Цель преподавания учебной дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» -изучение студентами международных правил учета и составления финансовой отчетности, умение проанализировать бухгалтерскую финансовую отчетность организаций, составленную в соответствии с МСФО.

Задачи дисциплины: дать студентам знания по международным стандартам учета и финансовой отчетности, раскрыть проблемы и перспективы развития, как международного учета, так и учета России.

2. МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО

Дисциплина относится к циклу ОПД.В.1, установлена вузом.

Предшествующим курсом, на котором непосредственно базируется дисциплина «Международные стандарты учета и отчетности» является: Экономическая теория, экономика предприятий, Финансы, денежное обращение и кредит, Гражданское право, Финансовое право.

Дисциплина «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» необходимо-

ма для изучения дисциплины бухгалтерский управленческий учет, налоговый учет и отчетность, прохождения практики и итоговой аттестации.

3. ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

В результате изучения дисциплины студент должен:

- **иметь представление** о международных организациях, занимающихся вопросами унификации учета;
- об организации работы бухгалтерской службы и ее взаимодействии с другими службами организации;
- об организации и порядке проведения аудита в соответствии с международными стандартами;
- о перспективах унификации международных стандартов учета и финансовой отчетности (МСФО) и GAAP;
- **знать** роль и значение бухгалтерского учета в системе управления экономикой, предмет и метод бухгалтерского учета;
- роль и значение международных стандартов учета;
- основополагающие принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
- основные элементы финансовой отчетности;
- порядок учета и отражения в отчетности основных статей финансовой отчетности;
- принципиальные различия российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов бухгалтерского учета;
- **уметь** оценить объем информации, необходимой для составления финансовой отчетности;
- составить финансовую отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов учета и отчетности;
- выбрать метод учета, соответствующий условиям хозяйствования организации;
- проанализировать финансовую отчетность, составленную по международным стандартам;
- оформить выводы о финансовом положении организации, сделанные на основе финансовой отчетности;

-иметь навыки понимания деятельности организации исходя из ее финансовой отчетности, формирования мнения о финансовом положении организации на основании показателей отчетности, обоснования и принятия управленческих решений на основании данных финансовой отчетности

4. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Общая трудоемкость дисциплины «Международные стандарты учета и отчетности» составляет 50 ч

№ п/п	Раздел дисциплины	Семестр	Неделя семестра	Виды учебной работы, включая самостоятельную работу студентов, и их трудоемкость (в часах)			Формы тек. контроля успеваемости (<i>по нед. сем.</i>) Форма промежуточной аттестации (<i>по сем.</i>)
				лек.	пр.	СРС	
1	Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО	6	1л. 1пр.	2	2	1	Устный опрос, тест, решение задачи
2	Концепция подготовки и представления финансовой отчетности	6	3л. 3пр.	2	2	1	Устный опрос, тест, решение задачи
3	Состав и порядок представления финансовой отчетности (МСФО № 1, 34, 7, 14, 29, 1н)	6	5л. 5пр.	2	2	2	Устный опрос, тест, решение задачи, контрольная работа
4	Материальные активы (МСФО № 2, 16, 17, 36, 37, 40)	6	7,9л. 7,9пр.	3	4	2	Устный опрос, тест, решение задачи
5	Раскрытие информации о финансовых результатах (МСФО № 8, 11, 12, 18, 21, 23, 33)	6	9,11л. 11пр.	3	2	2	Устный опрос, тест, решение задачи
6	Учет инвестиций и раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО № 24, 27, 28, 31, 3н, 8н)	6	13л. 13пр.	2	2	2	Устный опрос, тест, решение задачи
7	Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности (МСФО № 10, 19, 20, 26, 32, 39, 2н, 5н)	6	15л. 15пр.	2	2	2	Устный опрос, тест, решение задачи
8	Методика трансформации Российской финансовой отчетности в отчетность по МСФО	6	17л. 17пр.	2	2	2	Устный опрос, тест, решение задачи
9	Итого за семестр			18	18	14	
10	<i>Итоговый контроль знаний</i>	6	–	–	–	–	экзамен

	Итого	18	18	14	–
--	-------	----	----	----	---

5. СОДЕРЖАНИЕ РАЗДЕЛОВ И ТЕМ ДИСЦИПЛИНЫ

Тема 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета.

Основное содержание специального курса «Международные стандарты финансовой отчетности» и его место в системе подготовки. Переход к использованию МСФО - важнейший фактор продолжения реформы бухгалтерского учета в России.

История создания международных стандартов финансовой отчетности. Причины и условия их возникновения. Международные стандарты финансовой отчетности и национальные стандарты. Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности, его состав и основные задачи.

Использование международных стандартов. Унификация, стандартизация и гармонизация. Основные направления совершенствования международных стандартов финансовой отчетности. Роль международных стандартов в достижении сопоставимости финансовой отчетности во всем мире. Разработка новых стандартов, пересмотр существующих стандартов. Глобальная гармонизация бухгалтерских стандартов. Сотрудничество Комитета по Международным стандартам с Международным объединением комиссий по ценным бумагам. Межправительственная рабочая группа экспертов ООН по Международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности. Гармонизация бухгалтерского учета на региональном уровне. Вопросы гармонизации национальных учетных систем.

Тема 2. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности.

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности. Пользователи финансовой отчетности, их информационные потребности. Полезность информации для принятия решения. Основополагающие принципы финансовой отчетности. Качественные характеристики финансовых отчетов. Элементы финансовой отчетности: активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы, финансовые результаты; их сущность и отличия в их трактовке от отечественной практики. Процесс включения в финансовую отчетность элементов, в соответствии с критериями признания. Измерение элементов финансовой отчетности. Понятие поддержания капитала (финансовое поддержание капитала; физическое поддержание капитала).

Тема 3. Состав и порядок представления финансовой отчетности (Международные стандарты финансовой отчетности № 1, 34, 7, 14).

Стандарт № 1 «Представление финансовой отчетности». Цель составления финансовой отчетности. Ответственность за составление отчетности. Требования к составлению финансовой отчетности. Структура финансовой отчетности. Раскрытие информации, не входящей в финансовую отчетность (факторы, определяющие результаты деятельности, в т.ч. изменение условий хозяйствования; инвестиционная стратегия; основные источники и стратегия финансирования, управления рисками; преимущества и ресурсы компании, стоимость которых не отражена в финансовой отчетности). Бухгалтерский баланс. Отчет о прибылях и убытках. Отчет о движении капитала. Приложения к отчетности (назначение приложений, состав приложения, последовательность представления информации в приложениях) Раскрытие положений учетной политики.

Сравнение положений стандарта 1 с положениями ПБУ 1\08, ПБУ 4\99.

Стандарт №34 «Промежуточная финансовая отчетность». Минимальное содержание внутренней финансовой отчетности. Пояснения в промежуточных финансовых отчетах. Учетная политика в промежуточной финансовой отчетности. Основные принципы признания и оценки статей на промежуточные даты.

Стандарт №7 «Отчет о движении денежных средств». Цель получения информации о движении денежных средств, и сфера ее применения. Понятия денежных средств; денежных эквивалентов; движения денежных средств; операционной деятельности; инвестиционной деятельности; финансовой деятельности. Отчетность о движении денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Отражение движения денежных средств на нетто-основе. Представление движения денежных средств в иностранной валюте. Раскрытие движения денежных средств от полученных и выплаченных процентов и дивидендов. Движение денежных средств, произошедшее в результате уплаты налогов. Отчет о движении денежных средств при учете инвестиций по методу долевого участия. Отдельное представление результатов движения денежных средств от покупок и продаж дочерних компаний и других хозяйствующих субъектов. Исключение операций, не требующих использования денежных средств или их эквивалентов. Раскрытие дополнительной информации, связанной с движением денежных средств.

Сравнение МСУ №7 с положениями по учету и отчетности о движении денежных потоков в организациях России.

Стандарт № 14 «Сегментная отчетность». Цель стандарта и область применения. Значение терминов: «хозяйственные сегменты», «географические сегменты», сегментный доход», «сегментный расход». Преимущества сегментного анализа финансовой информации. Критерии для построения сегментной отчетности. Первичный и вторичный формат сегментной отчетности. Определение финансового результата сегмента. Информация, которую необходимо включать в отчетность по каждому формату. Сравнение с российским стандартом ПБУ 12/2010

Тема 4. Материальные и нематериальные активы (Международные стандарты финансовой отчетности № 2, 38, 4, 16, 17, 36, 37).

Стандарт №2 «Запасы». Цель и сфера его действия. Определение товарно-материальных запасов; ресурсы, включаемые в состав товарно-материальных запасов. Материальных запасов, на их переработку и прочие затраты, включаемые в себестоимость. Затраты, не включаемые в себестоимость запасов. Особенности измерения себестоимости запасов в розничной торговле. Метод ФИФО, средневзвешенной стоимости и ЛИФО. Понятие чистой стоимости реализации. Оценка товарно-материальных запасов по наименьшему из показателей: себестоимости и чистой стоимости реализации. Положения по учету товарно-материальных запасов подлежащие раскрытию в финансовой отчетности. Сравнение российского стандарта ПБУ №5/01 с положениями МСФО №2.

Стандарт №38 «Нематериальные активы». Основные положения стандарта №38. Понятие нематериальных активов. Подходы к оценке нематериальных активов в случае их признания. Признание нематериального актива при объединении компаний. Объекты, не признаваемые в качестве нематериальных активов. Определение понятий «научно-исследовательские работы» и «опытно-конструкторские работы». Состав затрат на эти виды работ и порядок их распределения между отчетными периодами. Амортизация нематериальных активов. Обесценение нематериальных активов. Информация, подлежащая раскрытию. Сравнение с ПБУ 14/2007

Стандарт №16 «Основные средства». Главные вопросы учета недвижимости, зданий и оборудования. Сфера действия стандарта. Сущность показателей: «недвижимость, здания и оборудование»; «стоимость»; «справедливая рыночная стоимость»; «балансовая стоимость»; «сумма возмещения» и др. Условия признания недвижимости, зданий и оборудования как актива. Первоначальная оценка недвижимости, зданий и оборудования (при покупке, самоздании, обмене). Учет последующих капиталовложений. Методы текущего учета недвижимости, зданий, оборудования (рекомендуемый метод и допустимый альтернативный). Проведение переоценки (проведение оценочной экспертизы; частота переоценок; отражение накопленного износа;

учет результатов переоценки). Различные методы начисления амортизации. Срок полезного функционирования объекта и его пересмотр. Случаи потери первоначальной ценности активов. Порядок учета выбытия недвижимости, зданий и оборудования. Показатели, подлежащие раскрытию в финансовых отчетах. Сравнение стандарта с национальным стандартом «Учет основных средств», ПБУ 6/01.

Стандарт №17 «Учет аренды». Область применения стандарта. Сущность понятий: «аренда»; «финансовая аренда», «оперативная аренда»; «безотзывная аренда»; «срок аренды» и др. Виды аренды. Отражение аренды (финансовой и оперативной) в отчетности арендатора и арендодателя. Особенности аренды земли и зданий. Учет сделок по продаже имущества с последующей его арендой. Порядок представления информации в финансовой отчетности арендатора и арендодателя. Отличия в постановке учета аренды в России от положений МСФО №17.

Стандарт №36 «Обесценение активов». Требования по идентификации обесцененного актива. Порядок проверки активов на обесценение. Оценка стоимости обесцененного актива. Определение убытка от обесценения активов. Раскрытие информации о потерях от обесценения или восстановления стоимости обесцененных активов.

Стандарт №37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Признание резервов. Оценка резервов. Использование резервов. Сравнение с национальным стандартом ПБУ 8/10.

Тема 5. Раскрытие информации о финансовых результатах (Международные стандарты финансовой отчетности №8, 18, 12, 11, 23, 35, 33).

Стандарт №8 «Чистая прибыль или убыток отчетного периода, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике». Цель и область применения данного стандарта. Понятия: «чрезвычайные статьи», «обычная деятельность», «прерванная операция», «фундаментальные ошибки». Чистая прибыль или убыток за отчетный период и его компоненты. Раскрытие чрезвычайных статей; прибыли или убытка от обычной деятельности; прерванных операций. Пересмотр учетных оценок и отражение последствий их изменений. Подходы к корректировке существенных ошибок. Условия изменений в учетной политике. Ретроспективное и перспективное отражение изменений в учетной политике. Сравнение положений стандарта 8 с положениями ПБУ 1.

Стандарт №18 «Выручка». Цель и область применения данного стандарта. Понятия «дохода», «выручки» и «справедливой стоимости»; методы измерения выручки. Основные проблемы признания выручки. Условия признания выручки от продажи товаров; оказания услуг; процентов, роялти и дивидендов. Случай возникновения неопределенности относительно возможности получения сумм, уже включенных в доход. Важнейшие положения, подлежащие раскрытию в финансовой отчетности. Разница между положениями МСФО №18 и правилами определения и учета доходов организаций в России. Сравнение стандарта 18 с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

Стандарт №12 «Налоги на прибыль». Значение терминов «учетная прибыль», «налогооблагаемая база по налогу на прибыль»; «расходы по налогам»; «отложенные налоговые обязательства»; «отложенные налоговые активы»; «временные и постоянные разницы между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой»; «налоговая база актива и обязательства». Расчет налоговой базы актива и обязательства. Расчет дебиторской и кредиторской задолженности по фактическому налогу на прибыль. Расчет дебиторской и кредиторской задолженности по отложенному налогу на прибыль. Особенности учета при консолидированной отчетности. Особенности учета гудвила.

Расчет временных разниц, снижающих налогооблагаемую базу. Неиспользованные убытки и переплата налогов. Расчет отложенных налогов. Отражение в учете фактических и отложенных налогов. Раскрытие информации о налогах в финансовой отчетности.

Стандарт №11 «Договоры подряда». Цель и область применения стандарта. Виды

контрактов на строительные работы (строительный подряд, фиксированный контракт, бонусный контракт и др.; комбинированные и сегментарные строительные подряды). Состав затрат по подряду. Определение дохода от подряда. Условия признания доходов и расходов по различным видам подрядов. Предполагаемые потери и их учет. Показатели, требующие раскрытия в финансовой отчетности. Сравнение положений МСУ №11 с нормами, заложенными в национальный стандарт «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/08.

Стандарт №23 «Затраты по займам». Цель и сфера действия стандарта. Понятие «затраты по займам» и «квалифицируемый актив». Состав затрат по займам. Рекомендуемый подход к признанию и раскрытию затрат по займам. Допустимый альтернативный подход. Определение суммы затрат по займам, приемлемой для капитализации. Порядок капитализации, приостановление и прекращение капитализации. Сведения, которые необходимо отразить в финансовой отчетности. Совпадения и различия в подходах к учету затрат по займам в России и в МСФО №23. Сопоставление с национальным стандартом ПБУ 15/08.

Стандарт №35 «Прекращаемые операции». Понятие прекращаемой операции. Условия раскрытия. Характер раскрытия. Сравнение с национальным стандартом ПБУ 16/2002.

Стандарт №33 «Прибыль в расчете на акцию». Назначение и сфера действия. Содержание показателей: «обыкновенная акция»; «потенциальная обыкновенная акция»; «варранты или опционы» и др. Расчет показателя прибыли на существующие акции и расчет показателя прибыли на существующие и потенциальные акции. Учет в условиях изменения номинальной стоимости акций. Представление информации в финансовой отчетности.

Тема 6. Учет инвестиций и раскрытие информации о связанных сторонах (Международные стандарты финансовой отчетности № 40, 24, 22, 27, 28, 31).

Стандарт №40 «Инвестиционная собственность». Цель и область применения. Назначение стандарта и область применения. Основные понятия.

Изменения внесенные в стандарты в связи с принятием МСФО №40.

Стандарт №24 «Раскрытие информации о связанных сторонах». Область распространения стандарта. Трактовка понятий: «связанные стороны»; «операции между связанными сторонами»; «контролирование»; «значительное влияние». Отношения связанных сторон. Методы установления цены для сделки между связанными сторонами - метод сопоставимой неконтролируемой цены; метод цены перепродажи; метод дополнительных затрат. Раскрытие информации в финансовой отчетности.

Стандарт №22 «Объединения компаний». Назначение стандарта и область распространения. Трактовка понятий: «объединение компаний»; «приобретение»; «объединение долей капитала»; «контроль»; «головное предприятие»; «дочернее предприятие» и др. Учет приобретения (дата и стоимость приобретения; случай признания идентифицируемых активов и обязательств; предпочтительный и допустимый подход к измерению стоимости приобретения активов и обязательств; общие правила для установления фактической стоимости приобретенных активов и обязательств; учет гудвила, появляющегося в результате приобретения (положительного и отрицательного); корректировки, связанные с непредвиденными обстоятельствами, влияющими на сумму встречного удовлетворения)

Учет объединения. Метод объединения долей капитала. Методика учета объединений с принятием во внимание законов о налогах на прибыль. Порядок раскрытия информации в финансовой отчетности.

Отличие российской практики от положений МСФО №22.

Стандарт № 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании». Назначение и область применения стандарта. Определения:

«контроль», «дочернее предприятие»; «материнская компания»; «группа» и др. Представление консолидированной отчетности и область охвата. Процедура консолидации и учет инвестиций в дочерние предприятия в отдельных финансовых отчетах головной компании. Раскрытие информации в финансовой отчетности.

Сравнение положений МСФО №27 с российской практикой.

Стандарт №28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия». Назначение и сфера действия стандарта. Основные понятия: «ассоциированная компания»; «значительное влияние»; «метод консолидации пропорционального распределения» и др. Консолидированная финансовая отчетность. Отдельная отчетность инвестора.

Применение метода пропорционального распределения. Раскрытие в финансовой отчетности.

Стандарт №31 «Финансовая отчетность о доходах в совместных предприятиях». Назначение и сфера деятельности стандарта. Сущность терминов: «Совместное предприятие»; «контроль»; «совместный контроль»; «значительное влияние»; «участник совместного предприятия»; «инвестор в совместном предприятии»; «пропорциональная консолидация», «метод долевого участия». Типы совместных предприятий: совместно контролируемая деятельность, совместно контролируемые активы, совместно контролируемые предприятия. Контрактное соглашение. Отражение в консолидированной финансовой отчетности участника доли участия в совместно контролируемых предприятиях. Пропорциональная консолидация. Отражение в отдельной финансовой отчетности участника доли участия в совместно контролируемых предприятиях. Операции между участником совместного предприятия и совместным предприятием. Отражение доли участия в совместном предприятии в финансовой отчетности инвестора. Руководители совместных предприятий. Раскрытие информации в финансовой отчетности.

Сравнение положений МСФО №31 с российской практикой учета совместной деятельности.

Тема 7. Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности (Международные стандарты финансовой отчетности № 10, 37, 20, 32, 39, 30, 19, 26, 41)

Стандарт №10 «Условные события и события хозяйственной деятельности, происшедшие после отчетной даты». Период от даты окончания отчетного года до даты утверждения финансовой отчетности. Понятие событий хозяйственной деятельности, происшедших после отчетной даты, их виды. Учет и отражение в финансовой отчетности событий, происходящих после даты составления баланса.

Стандарт №37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Условные обязательства и условные активы. Порядок отражения в отчетности условных обязательств и условных активов. Сравнение стандарта 10 и 37 с ПБУ 7 и ПБУ 8.

Стандарт №20 «Учет государственных субсидий и отражение информации о государственной помощи». Сущность терминов «государство»; «государственная помощь»; «государственные субсидии»; «субсидии, относимые к активам» и др. Учетная трактовка субсидий. Порядок признания дохода. Неликвидные государственные субсидии. Учет субсидий, относимых к активам. Учет субсидий, относимых к доходу. Учет возврата государственных субсидий. Другие формы государственной помощи. Информация, подлежащая отражению в финансовой отчетности. Отличие российского стандарта ПБУ 13/2000 от положений МСФО №20.

Стандарт №32 «Финансовые инструменты: раскрытие информации в финансовой отчетности». Цель и область применения стандарта. Основные понятия: «финансовый инструмент»; «финансовый актив»; «финансовые обязательства» и др. Собственные средства и обязательства. Классификация сложных финансовых инструментов. Проценты, дивиденды, убытки, прибыли. Сальдирование финансовых активов и финансовых обязательств. Раскрытие информации в финансовой отчетности. Условия договоров и

учетная политика. Виды рисков: процентный; кредитный. Определение справедливой рыночной стоимости финансовых инструментов. Финансовые активы, отраженные в балансе по цене выше справедливой рыночной стоимости. Хеджирование ожидаемых в будущем операций. Стандарт №39 - «Финансовые инструменты». Порядок учета и оценки финансовых инструментов.

Стандарт № 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений». Назначение и сфера применения стандарта. Учетная политика и раскрытие основных статей. Основные виды доходов и расходов, возникающие в результате банковских операций. Прибыли и убытки, и их отражение на нетто основе. Классификация активов и обязательств банка. Балансовый отчет банка и его основные статьи. Непредвиденные события и обязательства; возникновение забалансовых статей. Группировка по срокам погашения активов и обязательств. Концентрация активов, обязательств. Убытки по займам и авансам. Основные банковские риски. Активы, выступающие в качестве гарантии. Доверительные операции. Операции между связанными сторонами.

Отличия российской практики учета и отчетности от положений стандарта №30.

Стандарт №19 «Вознаграждения работникам». Назначение и сфера действия данного стандарта. Вознаграждения работникам. Краткосрочные вознаграждения работникам (признание и оценка). Вознаграждения по окончании трудовой деятельности и планы вознаграждения по окончании трудовой деятельности, Пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами (признание и оценка, различия). Пенсионные планы группы работодателей. Государственные пенсионные планы. Страхование пенсионных выплат. Компенсационные выплаты долевыми инструментами. Представление информации о пенсионных выплатах в финансовой отчетности.

Стандарт № 26 «Учет и составление отчетности по программам пенсионного обеспечения». Сфера действия стандарта. Определения: «отчисления в пенсионный фонд», «чистые активы пенсионного плана»; «участники», «гарантированные пенсии» и др. Расчет по программам взносов. Актуарные расчеты современной стоимости пенсий. Оценка в финансовой отчетности. Раскрытие в финансовой отчетности. Концептуальные отличия в подходах к постановке учета расходов на социальное обеспечение в России и положений МСУ №№ 19 и 26.

Тема 8. Методика трансформации Российской финансовой отчетности в отчетность по МСФО.

Анализ методов составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Трансформация Российской финансовой отчетности в формат МСФО. Понятие о трансформации отчетности и ее принципы. Основные этапы трансформации Методы и приемы трансформации. Техника трансформации. Лабораторные занятия учебным планом по специальности «Финансы и кредит» не предусмотрены.

6. САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА

№ № тем	Краткое содержание тем	Колич. часов
1	Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО	1
2	Концепция подготовки и представления финансовой отчетности	1
3	Состав и порядок представления финансовой отчетности (МСФО № 1, 34, 7, 14, 29, 1н)	2
4	Материальные и нематериальные активы (МСФО № 2, 16, 17, 36, 37, 40)	2

5	Раскрытие информации о финансовых результатах (МСФО № 8, 11, 12, 18, 21, 23, 33)	2
6	Учет инвестиций и раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО № 24, 27, 28, 31, 3н, 8н)	2
7	Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности (МСФО № 10, 19, 20, 26, 32, 39, 2н, 5н)	2
8	Методика трансформации Российской финансовой отчетности в отчетность по МСФО	2
	Итого за семестр	14

Промежуточным контролем знаний по дисциплине является один из следующих вариантов (согласовывается с преподавателем):

- подготовка и написание реферата на одну из тем, предложенных в качестве тем самостоятельного изучения курса студентами. Объем реферата 10-12 страниц печатного текста, выполненный с соблюдением требований по нормоконтролю в соответствии со стандартом АмГУ. Рекомендуется при подготовке реферата использовать информационную систему Интернет и издания периодической печати.

- подготовка доклада для семинарского занятия по теме исследования на 7-10 минут.

- подготовка доклада для студенческой научно-практической конференции.

7. ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

Методы проведения аудиторных занятий:

лекции, реализуемые через изложение под запись материала каждой темы с сопровождением наглядных пособий в виде слайдов, с выдачей раздаточного материала;

практические занятия, во время которых студенты выступают с докладами по заранее определенным вопросам и обсуждают их между собой и преподавателем; обсуждаются вопросы лекций; решаются практические задачи (в которых разбираются и анализируются конкретные ситуации на примере предприятий по различным объектам анализа с использованием различных приемов и способов анализа) с выработкой умения формулировать выводы, выявлять причины и последствия; проверяются домашние работы; проводятся письменные опросы (в виде тестовых заданий) и самостоятельные работы (по вопросам лекций и практических задач); проводятся деловые игры; приглашаются работодатели, эксперты и специалисты, организующие мастер-классы.

При проведении аудиторных занятий реализуются активные и интерактивные формы обучения, которые позволяют вовлечь в учебный процесс всех студентов, заставляя их взаимодействовать между собой и преподавателем.

Формы самостоятельной работы студентов:

- изучение нормативной и рекомендованной литературы (в т.ч. электронных источников), дополняющей и расширяющей лекционный материал, с целью подготовки к практическим занятиям, а также к темам, вынесенным на самостоятельное изучение;

- решение задач, полученных на практических заданиях, а также самостоятельный их поиск и разбор;

- подготовка ко всем видам контроля;

- выполнение индивидуальных расчетных домашних заданий, выдаваемых преподавателем;

- поиск, анализ, структурирование информации из разнообразных источников для подготовки рефератов, участия в научных конференциях;

В течение семестра проводится консультирование студентов по вопросам учебного материала, решения задач, статей в периодические издания, тезисов и докладов на конференции.

8. ОЦЕНОЧНЫЕ СРЕДСТВА ДЛЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ, ПРОМЕЖУТОЧНОЙ АТТЕСТАЦИИ ПО ИТОГАМ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ И УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ

В ходе изучения дисциплины «Международные стандарты учета и отчетности» осуществляются следующие виды контроля:

1) текущий – реализуется посредством проверки посещаемости занятий студентами, устного опроса студентов, проверки выполненных домашних заданий, проверки решения задач на практических занятиях, выполнения тестовых заданий, проведения самостоятельных письменных работ, выполнения индивидуальных расчетных домашних заданий;

2) промежуточный – реализуется посредством проведения контрольных работ, приуроченных к контрольным точкам (дважды за семестр). Вопросы в контрольных работах охватывают лекционный курс, задачи приводятся из числа тех, которые рассматривались на практических занятиях, либо на знание и понимание корреспонденции счетов и отражения в учёте операций по учёту отдельных объектов.

3) итоговый – реализуется посредством сдачи экзамена.

Вопросы к экзамену

1. Понятие и история развития международных стандартов финансовой отчетности
2. Регулирование современной системы международных стандартов бухгалтерского учета. Основные регулирующие органы.

3. Варианты построения бухгалтерского учета в стране. основополагающие учетные принципы

4. Концептуальный уровень бухгалтерской отчетности. Восприятие отчетности внешними пользователями. Концепция поддержания капитала

5. Концептуальный уровень бухгалтерской отчетности. Элементы финансовой отчетности – сущность, признание, качественные характеристики информации

6. Концептуальный уровень бухгалтерской отчетности. Оценка элементов финансовой отчетности

7. Концептуальный уровень бухгалтерской отчетности. основополагающие учетные принципы

8. Стандарт 1 Представление финансовой отчетности. Структурный уровень бухгалтерской отчетности. Учетная политика

9. Стандарт 1 Представление финансовой отчетности. Формы отчетности. Баланс. Приложения

10. Стандарт 1 Представление финансовой отчетности. Формы отчетности. Отчет о прибылях и убытках. Отчет об изменении капитала

11. Стандарт 2 Запасы . Понятие и себестоимость

12. Стандарт 2 Запасы . Оценка запасов

13. Стандарт 7 Отчет о движении денежных средств

14. Стандарт 8 Чистая прибыль или убыток за период.,

15. Стандарт 8. Фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике

16. Стандарт 10 События, происшедшие после отчетной даты

17. Стандарт 11 Договоры подряда

18. Стандарт 12 Налоги на прибыль Необходимость специального отражения налога на прибыль

19. Стандарт 12 Налоги на прибыль Определение отличий между финансовым учетом и расчетом налогооблагаемой прибыли

20. Стандарт 12 Налоги на прибыль Порядок учета налогов на прибыль

21. Стандарт 14. Сегментная отчетность. Понятие сегмента. Хозяйственные и географические сегменты

22. Стандарт 14. Сегментная отчетность. Учетная политика в отношении сегментов

23. Стандарт 15 Информация, отражающая влияние изменения цен

24. Стандарт 16 Основные средства. Понятие и оценка основных средств

25. Стандарт 16 Основные средства. Амортизация основных средств
26. Стандарт 16 Основные средства. Переоценка основных средств
27. Стандарт 17 Аренда. Понятие и классификация аренды
28. Стандарт 17 Аренда. Отражение аренды в отчетности
29. Стандарт 18 Выручка
30. Стандарт 19 Вознаграждение работникам
31. Стандарт 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи
32. Стандарт 23 Затраты по займам
33. Стандарт 24 Раскрытие информации о связанных сторонах
34. Стандарт 26 Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)
35. Стандарт 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
36. Стандарт 30 Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и финансовых институтов
37. Стандарт 31 Финансовая отчетность, отражающая участие в совместной деятельности
38. Стандарт 32 Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации
39. Стандарт 33 Прибыль на акцию
40. Стандарт 34. Промежуточная отчетность.
41. Стандарт 35 Прекращаемые операции
42. Стандарт 36 Обесценение активов
43. Стандарт 37 Резервы, условные активы и обязательства
44. Стандарт 38 Нематериальные активы
45. Стандарт 39 Финансовые инструменты. Порядок учета и оценки финансовых инструментов
46. Стандарт 40 Инвестиционная собственность

9. МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Для проведения лекционных и практических занятий по дисциплине «Международные стандарты учета и отчетности» необходимо обеспечение специализированной учебной мебелью, техническими средствами для представления учебной информации (мультимедиа).

II ПЛАН-КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

Тема 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО

1.1. Унификация бухгалтерского учета

Одной из проблем, стоящей в центре внимания мировой бухгалтерской общественности, в последние десятилетия 20 века и начало 21 века является международная унификация бухгалтерского учета. Возникновение этой проблемы связано с целым рядом взаимосвязанных причин:

1. Созданием и развитием мирового рынка капиталов.
2. Глобализацией экономики, созданием региональных экономических пространств (Единый рынок в Европе, НАФТА на американском континенте).
3. Расширением инвестиционных возможностей.
4. Бурными процессами в области информационных технологий и др.

Развитие бизнеса, сопровождающееся возрастанием роли международной интеграции в сфере экономики, предъявляет определенные требования к единообразию и прозрачности применяемых в разных странах принципов формирования алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы, условий инвестирования и капитализации

заработанных средств и т.п. Тенденция к глобализации рынков капитала привела к необходимости сблизить существующие методики учета.

В настоящее время в решении проблемы унификации бухгалтерского учета наибольшую известность получили два подхода: гармонизация и стандартизация.

Проблемами гармонизации бухгалтерского учета в мировом экономическом сообществе занимается большое число международных и региональных организаций. Существенный вклад в процессы гармонизации учета в разных странах внес Европейский союз, поскольку идея **гармонизации** реализовывалась изначально в его рамках. Страны – члены Европейского экономического сообщества первыми юридически регулировать сопоставимость финансового учета на региональном уровне. Цель регулирования была сформулирована как «гармонизация бухгалтерского учета», под которой понималась согласованная методология. Она являлась следствием гармонизации законодательства предпринимательской деятельности. Идея гармонизации заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в странах-членах сообщества, то есть находились в относительной «гармонии» друг с другом.

Страны-члены ЕС имеют общие экономические интересы и поэтому стремятся взаимоувязать свою учетную практику, согласовать национальные бухгалтерские стандарты

В целях формирования концепции развития учета в странах ЕС была сформирована исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета. Она разработала ряд Директив по вопросам стандартизации учета в странах-участниках ЕС, которые утверждаются национальными законодательствами стран и призваны упорядочить и гармонизировать финансовую отчетность компаний. Эти Директивы в настоящее время применяют около 4 млн. компаний по всей Европе.

Основополагающими являются 4 и 7 Директивы. 4-ая Директива ЕС «Основные требования к способам оценки, порядку составления и составу публикуемой отчетности» содержит основные положения финансового учета, обязывает предприятия вести бухгалтерский учет по системе двойной записи, составлять отчетность и официально раскрывать особенности своей учетной политики. Формы отчетности утверждены в составе баланса (две формы), отчета о прибылях и убытках (четыре формы) и пояснений к ним. Целью составления отчетности названо получение достоверной и объективной информации.

7-ая Директива «Особенности учета и отчетности в корпорациях, консолидированная отчетность» излагает требования к составлению консолидированной финансовой отчетности и консолидированному годовому отчету правления предприятий (головных), которые обладают законной властью контроля над другими предприятиями (дочерними). При объединении отчетов производится корректировка информации по определенной методике для того, чтобы элиминировать внутренние обороты и взаимную задолженность во избежание повторного учета.

Положения 4-ой и 7-ой Директив ЕС явились основой для европейского бухгалтерского регулирования отчетности.

Рекомендации по методологии финансового учета стран-членов ЕС в соответствии с директивами ЕС составляет Международная исследовательская группа бухгалтеров ЕС. Группа представляет свои рекомендации Комиссии ЕС по вопросам гармонизации законов о компаниях. Для окончательного решения привлекается Федерация европейских бухгалтеров-экспертов.

Практической реализацией директив ЕС занимается Комитет взаимодействия, состоящий из экспертов стран-членов ЕС.

В настоящее время идет процесс сближения МСФО и Европейских Директив.

В рамках унификации учета реализуется идея **стандартизации** учетных процедур

Под **стандартизацией** понимается разработка унифицированного набора стандартов, применимых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов.

При этом международная стандартизация бухгалтерского учета и отчетности не ограничивается только задачами унификации и единообразия формирования отчетной информации предприятий, находящихся в различных странах, но и предусматривает увязку форм и методов текущего бухгалтерского учета.

1.2. Системы бухгалтерского учета

Учетные системы различных стран отличаются многообразием. Не существует и двух стран с идентичными системами учета. Относя страну к той или иной классификационной группе, необходимо видеть не только схожесть, но и определенные различия в бухгалтерской практике. Однако, можно выделить группы стран с похожими культурными и экономическими ситуациями и с одинаковыми подходами к системе бухгалтерского учета и отчетности. Российские специалисты в области бухгалтерского учета (Малькова Т.Н., Полковский Л.М., Соловьева О.В. и др.) чаще всего выделяют следующие модели бухгалтерского учета.

1. Британско-американская модель. Основные принципы этой модели разработаны в Великобритании, США и Голландии, поэтому ее называют еще британско-американско-голландской. Основными характеристиками данной модели учета являются:

- ориентация на интересы средних и мелких акционеров-инвесторов и кредиторов предприятия;
- развитые финансовый и акционерный рынки, где большинство компаний и находит дополнительные источники финансовых ресурсов;
- информационное обеспечение государства в лице налоговых органов выведено за рамки системы финансового учета;
- методология бухгалтерского учета определяется независимым профессиональным сообществом, после чего учетные стандарты утверждаются законодательно и их соблюдение является обязательным. То есть применяется профессиональное регулирование бухгалтерского учета, а не его прямое государственное регулирование;
- наиболее либеральная и наименее консервативная модель, поскольку содержит альтернативные варианты оценки и учета. Выбранные предприятием варианты оформляются ими в виде учетной политики;
- планы счетов являются профессиональными, то есть разрабатываются предприятиями самостоятельно;
- высокий уровень профессиональной подготовки бухгалтеров стран, применяющих данную модель учета.

2. Континентальная модель.

Основными характеристиками данной модели учета являются:

- учетная практика направлена на удовлетворение требований правительства, особенно в отношении налогообложения в соответствии с национальным макроэкономическим планом;
- не является приоритетной задачей учета ориентация на управленческие запросы кредиторов;
- тесные связи предприятий с банками, поскольку потребности компаний в финансировании в основном удовлетворяются банками и в какой-то степени правительством;
- методология бухгалтерского учета регламентируется законодательно, но в альтернативных вариантах оценки и с унифицированным планом счетов, хотя в ряде стран применяются профессиональные планы счетов;
- консерватизм учетной политики.

3. Южноамериканская модель.

Основными характеристиками данной модели учета являются:

- модель ориентирована исключительно на налоговые правила государства и потребности государственных плановых органов. Информация, необходимая для контроля за исполнением налоговых предписаний, хорошо отражается в учете и отчетности;
- методология учета законодательно унифицирована;
- корректировка учетных данных на темпы инфляции.

1.3. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности

Международная координация учета ведется уже более 100 лет со времени проведения в 1904 г. в Сент-Луисе (США) первого Международного конгресса бухгалтеров. Официально разработка проблем МСФО началась в 60-е годы под эгидой Центра ООН по транснациональным корпорациям. С 1973 г. эта работа координировалась Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee (IASC)), являющегося независимой частной организацией. Целью ее являлось улучшение совместимости принципов финансовой отчетности, используемых бизнес-компаниями и другими организациями для составления финансовой отчетности во всем мире. КМСФО образован 29.06.73. По состоянию на 1.01.01 в КМСФО состояло 143 члена из 104 стран мира, представляющих свыше 2 млн. бухгалтеров.

В 2001 году КМСФО был реорганизован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности.

КМСФО был призван:

- формировать и публиковать бухгалтерские стандарты, а также пробивать им дорогу по всему миру, чтобы облегчить международное разделение труда и сотрудничество между странами, проведение расчетов,
- обеспечить сопоставимость и качество бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности.

Целями КМСФО являются:

- а) разработка в интересах общества единой системы качественных, ясных для понимания и универсальных для применения во всем мире стандартов финансовой отчетности, требующих высококачественной, «прозрачной» и сравнимой информации в финансовых отчетах для оказания помощи участникам всемирных рынков капитала и другим пользователям в принятии обоснованных экономических решений;
- б) содействие в использовании и точном применении этих стандартов;
- в) приведение Национальных стандартов финансовой отчетности в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности для принятия эффективных экономических решений.

Понятием «Международные стандарты финансовой отчетности» объединена совокупность следующих документов:

1. В *Предисловии к положениям МСФО (Preface to Statements of International Accounting Standards)* изложены цели и порядок деятельности Комитета по МСФО; разъясняется порядок применения международных стандартов;

2. КМСФО в своей деятельности руководствуется «*Принципами подготовки и представления финансовой отчетности* (Далее по тексту «Принципы...») (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). В «Принципах...» раскрыты: предназначение и статус этого документа; сфера его применения; пользователи и их информационные потребности; цель составления финансовой отчетности; основополагающие допущения; качественные характеристики, определяющие полезность отчетной информации; определения, порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности и др..

3. *Тексты Международных стандартов финансовой отчетности*. (International Accounting Standards – IAS). МСФО представляют собой систему принятых в общественных интересах Положений о порядке подготовки и представления финансовой

отчетности. Стандарты МСФО носят рекомендательный, а не обязательный характер. Каждая страна сама решает данную задачу исходя из своеобразия своей страны, стоящих перед ней проблем и конкретных условий времени и места. Она может следовать МСФО или взять их за основу при разработке национальных стандартов. Страны, пользующиеся поддержкой Всемирного банка реконструкции и развития (ФБРР) и Международного валютного фонда (МВФ), должны приводить свой учет в соответствие с МСФО (см. Табл.1).

4. Постоянным комитетом по интерпретациям (ПКИ) (*Standards Interpretations Committee- SIC*) разрабатываются *Интерпретации (Разъяснения, Пояснения) Международных стандартов финансовой отчетности (Interpretations of International Accounting Standards)*. В них толкуются положения стандартов, содержащие неоднозначные или неясные решения.

За время своей деятельности КМСФО опубликовал около 70 проектов МСФО. Утвержден из них КМСФО к декабрю 2000 года был 41 стандарт. Часть из них впоследствии были заменены на новые. В настоящее время действует 31 стандарт (IAS), принятые до 2001г., 7 стандартов (IFRS), принятых КМСФО после 2001 года, 11 действующих Интерпретаций, принятых до 2001года (sic) и 5 интерпретаций, принятых после 2001 года (IFRIC).

Каждый МСФО строится по установленной схеме. Каждый стандарт должен включать в себя:

1. Цели — основные задачи и ключевые положения стандарта;
2. Сферу применения;
3. Основные понятия или порядок учета: принципы признания и оценки статей финансовой отчетности, положения, общепринятые условия, правила и практика, рекомендуемые к использованию;
4. Раскрытие информации, в т. ч.: способы представления финансовых и нефинансовых статей в финансовой отчетности, аспекты, подлежащие обязательной публикации финансовой отчетности.

Процесс пересмотра и разработки стандартов продолжается.

К недостаткам МСФО специалисты относят отсутствие подробных объяснений. Поэтому разработка интерпретаций признана одним из приоритетных направлений деятельности КМСФО в настоящее время.

Попечители Правления по МСФО решили изменить название стандартов на английском языке. Отныне все новые стандарты будут называться 'International Financial Reporting Standards' (IFRS). КМСФО выпущены IFRS 1 - 6.

В целом каждая страна сейчас использует две учетные системы — национальную и международную. МСФО широко используются во всем мире. Последние изменения в учетном законодательстве ряда стран (Бельгия, Германия, Италия, Франция, Швейцария) разрешают крупным компаниям применять МСФО внутри страны.

Сейчас около 30 государств применяют МСФО в качестве национальных стандартов учета. Среди них недавно возникшие государства с неразвитой экономикой, не имеющие национальных традиций и методологии бухгалтерского учета. Остальные страны применяют МСФО для консолидированной финансовой отчетности, представляемой на фондовые биржи, и в других исключительных случаях, отнюдь не отказываясь от национальных стандартов бухгалтерского учета.

Идет процесс перехода большого количества компаний разных стран мира на МСФО. В настоящее время финансовую отчетность в полном соответствии с МСФО составляют более 40 тыс. транснациональных корпораций, имеющих более 200 тыс. дочерних и зависимых организаций по всему миру. Среди них такие гиганты как Microsoft, Nestle, Allianz, ENI, Nokia, Air France, Renault, Deutsche Bank, Olivetti, Roche, Fiat, Volkswagen, Lufthansa, Adidas и др.

Европейский Союз принял законодательный акт, предусматривающий подготовку

консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО всеми компаниями в Европе, акции которых котируются на фондовых биржах, начиная с 2005 года.

Компании, акции которых котируются на европейских фондовых биржах и которые расположены в странах Центральной и Восточной Европы и планируют вступить в ЕС, должны готовиться к принятию МСФО.

Необходимость унификации стандартов финансовой отчетности в связи с глобализацией фондового рынка заставила и американцев пересмотреть свои консервативные взгляды. В 1995 г. Международная организация комиссии по ценным бумагам согласовала с КМСФО план "Основные стандарты" с целью обеспечить единую информацию для участников фондового рынка, сблизить концептуальные принципы МСФО и ГААП США, как ведущей мировой экономической державы. Его выполнение взяли под контроль министры финансов и руководители центральных банков стран "Большой семерки". К 2000 г. план был выполнен, что открыло путь для применения МСФО на всех мировых фондовых биржах.

Проблема взаимодействия национальных бухгалтерских стандартов США ГААП - Общепринятые принципы бухгалтерского учета (US GAAP - Generally Accepted Accounting Principles) и Международных стандартов финансовой отчетности, которые концептуально различаются между собой по многим аспектам является одной из серьезных проблем стандартизации бухгалтерского учета на международном уровне.

Пока МСФО не будут одобрены американской Комиссией по ценным бумагам и биржам (SEC), использующие их компании не получают доступа на американский рынок капитала.

В КМСФО в настоящее время ведущую роль играют четыре страны: Австралия, Канада, Великобритания и США. Причем США занимают двойственную позицию: с одной стороны, они тратят большие средства и прикладывают усилия на разработку международных бухгалтерских стандартов, с другой — они объективно насаждают собственные стандарты ГААП через транснациональные компании и филиалы американских корпораций за рубежом. Однако Федеральная комиссия по ценным бумагам США приняла решение не позднее 2007 г. полностью перейти на формирование сводной (консолидированной) финансовой отчетности по МСФО.

В конце 2002 г. КМСФО и Совет по стандартам финансового учета США пришли к соглашению, что конвергенция МСФО и US GAAP является "первоочередной задачей обеих структур". Кроме того, Комитет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США недавно включили в планы действий краткосрочный проект по конвергенции. Объем работ по этому проекту ограничивается устранением различий по вопросам, решение которых может быть осуществлено в кратчайшие сроки, как правило, путем выбора в пользу одной из методик, уже реализуемых в рамках МСФО или ГААП.

В России в настоящее время существует около 3000 предприятий, акции которых котируются на международных биржах. Им уже сейчас рекомендовано составлять отчетность в соответствии с МСФО. Это РАО "ЕЭС России", РАО "Газпром", "Транснефть", МПС России, "Лукойл", "МДМ Банк", "Российский кредит", "Ростелеком" и мн.др. (Первым четырем компаниям было предписано публиковать сводную отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности согласно специальному Распоряжению Правительства РФ № 968-р от 17 июля 1998 г.).

1.4. Конвергенция национальных стандартов с МСФО

Как уже упоминалось выше, до 2000 г. КМСФО (IASB) ставил задачу гармонизации (harmonization) национальных бухгалтерских стандартов. Этот процесс представлял собой выработку Комитетом качественных решений учетных задач, которые затем должны были стать основой для унификации национальных стандартов.

Предусмотренный новым Уставом МСФО (вступил в действие в 2001 г.) процесс **конвергенции** предполагает выработку Комитетом и национальными регулирующими органами совместных решений учетных задач, которые обеспечивают наиболее

эффективную и качественную подготовку и представление информации в финансовой отчетности. Иными словами, в отличие от гармонизации конвергенция представляет собой движение Комитета и национальных регулирующих органов навстречу друг другу для нахождения и принятия наилучшего решения.

Уставом и процедурами СМСФО предусмотрен ряд конкретных мер, для обеспечения процесса конвергенции. Важнейшими среди них являются:

- 1) определение ряда национальных регулирующих органов в разных странах в качестве партнеров СМСФО;
- 2) регулярные (не менее 3 раз в год) встречи Правления с национальными регулируемыми органами;
- 3) координация планов работы; назначение членов Правления, ответственных за связи с конкретными национальными регулируемыми органами;
- 4) согласование процессов принятия стандартов; создание совместных рабочих групп.

Препятствия на пути конвергенции

1. Сложность отдельных стандартов;
2. Налоговая ориентация национальной системы бухгалтерского учета;
3. Несогласие с некоторыми важнейшими МСФО;
4. Отсутствие подробных инструкций по применению МСФО первый раз;
5. Ограниченность рынков капиталов;
6. Приемлемость национальных стандартов финансовой отчетности для инвесторов / пользователей и др.

6 марта 1998 г. Постановлением Правительства Российской Федерации №283 была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Основная цель реформирования системы бухгалтерского учета в России сформулирована как приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

Задачи реформы заключаются в следующем:

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

В целях приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности реформа проводится по следующим основным направлениям:

- 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).

В Программе подчеркивается, что должна быть обеспечена непротиворечивость российской системы бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к ведению бухгалтерского учета, сформирована модель сосуществования и взаимодействия системы налогообложения и системы бухгалтерского учета, введены процедуры корректировки бухгалтерской отчетности в связи с инфляцией, пересмотрены допустимые способы

оценки имущества и обязательств, созданы механизмы обеспечения открытости (публичности) бухгалтерской отчетности.

ТЕМА 2. КОНЦЕПЦИЯ ПОДГОТОВКИ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1. Основные концепции финансового учета

Принятие общепризнанных стандартов бухгалтерского учета и отчетности крайне необходимо для обеспечения прозрачности и правильной интерпретации финансовой отчетности. В «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности» установлены концепции, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей.

Целью финансовой отчетности является представление информации о :

- финансовом положении (бухгалтерский баланс),
- результатах деятельности (отчет о прибылях и убытках) и
- изменениях в финансовом положении (отчет о движении денежных средств)

компании.

Финансовая отчетность базируется на следующих основополагающих допущениях:

Метод начислений (accrual basis). Для того, чтобы выполнить поставленные задачи, финансовая отчетность составляется по методу начисления. В соответствии с этим методом, результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения, а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены.

Непрерывность деятельности (going concern). При составлении финансовой отчетности предполагается, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности; если такое намерение или необходимость существуют, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и применяемая основа должна раскрываться.

Полезность предоставляемой информации для пользователей финансовой отчетности обеспечивают ее *качественные характеристики*. Это понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность (understandability). Основным качеством информации, представляемой в финансовой отчетности является ее доступность для понимания пользователем. Предполагается, что для этого пользователи должны иметь достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием.

Уместность (relevance). Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать, или исправлять их прошлые оценки.

Существенность (materiality). Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения.

Надежность (reliability). Надежная информация исключает наличие существенных ошибок и искажений. В основе надежности информации лежит: правдивое представление; преобладание сущности над формой; нейтральность, т.е. непредвзятость; осмотрительность; полнота.

Сопоставимость (comparability). Информация должна быть представлена так, чтобы пользователи имели возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за различные периоды и сравнивать финансовую отчетность разных компаний.

Своевременность (timeliness). Чрезмерная задержка представления отчетности может привести к повышению ее надежности, но потере ее уместности.

2.2. Оценка элементов финансовой отчетности

Одним из фундаментальных допущений бухгалтерского учета, условием признания объекта к учету является наличие у него стоимости или оценки, которая может быть надежно измерена. Выбор оптимального метода измерения (оценки) активов и обязательств предприятия является одной из проблем бухгалтерского учета.

Оценка – это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках. Для этого требуется выбрать конкретный метод оценки. В финансовой отчетности в разной степени и в разной комбинации используется ряд методов оценки. К ним в МСФО отнесены следующие методы:

Фактическая стоимость приобретения (Historical cost). Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях (например, налоги на прибыль), по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел.

Текущая стоимость / восстановительная стоимость (Current cost). Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

Возможная цена продажи (погашения) (net realizable value). Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по стоимости их погашения; то есть по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Приведенная / дисконтированная стоимость (Present value) – дисконтированная стоимость активов, обязательств, доходов. Дисконтирование означает стоимость денег во времени. Активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

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

Независимость сторон. Совершенно очевидно, что в случае, если сделка совершается между зависимыми (связанными) сторонами – например, между дочерней и материнской компаниями – ценовые условия могут значительно отличаться от среднерыночных.

Осведомленность сторон. Знание участниками сделки рыночной информации, относящейся к данной сделке, является существенным критерием определения справедливой стоимости. Так, если один из участников сделки плохо ориентируется в рыночной ситуации цена, формирующаяся в данной сделке, не может рассматриваться в виде показателя справедливой стоимости и не может служить ориентиром для иных участников рынка.

Сделка не носит вынужденный характер. В случае, если хотя бы одна из сторон сделки участвует в ней вынужденно (например, при продаже активов компании при ее ликвидации), цена такой сделки не может быть показателем справедливой стоимости.

Очевидно, что наилучшим образом все вышеперечисленные условия соблюдаются при наличии так называемого «активного рынка», т.е. рынка, на котором сделки производятся достаточно часто, без принуждения, а участвующие в них стороны не зависят друг от друга. Образцом такого рынка финансовых активов является фондовая биржа.

2.3. Элементы финансовой отчетности

Согласно «Принципам ...» финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, объединяя их в широкие категории в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти широкие категории называются элементами финансовой отчетности.

Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал.

Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы.

Составные части финансовых отчетов взаимосвязаны, так как они отражают различные аспекты одних и тех же фактов хозяйственной жизни. Хотя каждый отчет предоставляет информацию, которая отличается от других отчетов, ни один из них не служит только одной цели и не дает всю информацию, необходимую для особых потребностей пользователей.

Согласно МСФО **активы** - это контролируемые организацией ресурсы, возникшие в результате событий прошлых периодов, использование которых, возможно, вызовет в будущем приток экономической выгоды. Будущая экономическая выгода, воплощенная в активе, — это потенциал, вкладываемый прямо или косвенно в приток денежных средств или их эквивалентов.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в компанию разными путями. Например, актив может быть: использован при производстве товаров и услуг, продаваемых компанией; обменен на другие активы; использован для погашения обязательства; распределен среди собственников компании.

Активы компании возникают от операций и других событий прошедших периодов. Обычно компании приобретают активы, покупая или производя их, но другие операции или события также могут их создавать. Операции или события, совершение которых ожидается в будущем, сами по себе не являются активами, так, например, намерение купить запас само по себе не подходит под определение актива.

Согласно МСФО **обязательства** — это существующая на отчетную дату задолженность организации, погашение которой вызывает уменьшение экономической выгоды в виде оттока ресурсов. Обязательства могут возникать в силу действия договора или правовой нормы либо делового договора доверия. Погашение обязательств может осуществляться различными способами: выплатой денежных средств; передачей других активов; предоставлением услуг; заменой одного обязательства другим; переводом обязательства в капитал; снятием требования со стороны кредитора.

Разновидностью обязательств компании являются резервы.

Капитал - это остаточная доля активов предприятия после вычета обязательств. Иными словами, капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль организации.

Доходы, согласно МСФО, — это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала. Доход включает в себя выручку, полученную в результате обычной деятельности организации, и прочие доходы. Выручка, полученная от обычной деятельности, называется самыми разными терминами: реализация, вознаграждение, проценты, дивиденды, роялти, гонорары, рента - в зависимости от типа предприятия. Примером прочих доходов могут служить доходы от реализации

внеоборотных активов и внереализационные доходы, например доход от переоценки рыночных ценных бумаг или от увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов.

Расходы, согласно МСФО. - это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала и не связаны с его распределением между участниками акционерного капитала. Расходы включают в себя затраты и убытки, возникающие в ходе обычной деятельности предприятия. К таким затратам относятся затраты на производство продукции (работ, услуг), амортизация и т. п. Убытки могут возникать в результате стихийных бедствий, продажи внеоборотных активов, а также в результате внереализационных операций (например, изменений валютных курсов, переоценки активов и т.п.).

Тема 3. Состав и порядок представления финансовой отчетности (Международные стандарты финансовой отчетности №№ 1, 34, 7, 14)

3.1. Структура и содержание финансовой отчетности

Обеспечение основы для представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы достичь ее сопоставимости – цель МСФО 1 (IAS 1) «Представление финансовой отчетности». Данный стандарт подвергся существенным изменениям в 2007 году и обязателен для применения с 1.01.2009.

МСФО (IAS) 1 вводит понятие полной прибыли, то есть финансового результата, представляющего собой разницу между всеми доходами и расходами компании за период. Соответственно, полная прибыль организации включает в себя реализованную (прибыли, полученной или причитающейся к получению в деньгах (или иных активах) в результате исполненных сделок) и нереализованную прибыль (то есть прибыли, отражающей рост капитала собственников компании, но не воплощенной в деньгах или счетах к получению).

Центральной группой пользователей бухгалтерской информации, согласно МСФО, выступают инвесторы компании. Именно их интересы определяют методологию учета, определяемую МСФО. Инвесторов, в первую очередь, интересует информация о капитале компании, точнее, о динамике их (инвесторов) капитала в отчитывающейся компании при сохранении соответствия финансового положения фирмы критерию непрерывности деятельности. Собственно методология учета фактов хозяйственной жизни и представления информации о финансовом положении компании в рамках МСФО определяется концепцией капитала и поддержания капитала.

Таким образом, исходя из информационных потребностей пользователей бухгалтерской отчетности (в первую очередь инвесторов, собственников), отчетность организации должна раскрывать информацию об:

- изменении капитала (объема собственных источников средств) компании в целом;
- изменении капитала за счет операций с ее собственниками;
- изменении капитала вследствие всех доходов и расходов (так называемой полной прибыли);
- реализованной прибыли,
- нереализованной прибыли.

Такой подход меняет и содержание отчета о движении капитала, на который в российской практике пользователи практически не обращают внимания. МСФО (IAS) 1 требует, чтобы компания представляла в отчете об изменениях капитала все изменения капитала с участием собственников. Все изменения капитала без участия собственников (то есть полная прибыль) должны отражаться в одном отчете о полной прибыли или в двух отчетах - отчете о прибылях и убытках и отчете о полной прибыли. Не разрешается отражать в отчете об изменениях капитала статьи полной прибыли. При этом отчет о прибылях и убытках призван демонстрировать только реализованную прибыль компании.

Состав отчетности компании согласно новому МСФО (IAS) 1

Полный комплект финансовой отчетности должен включать:

1. Отчет о финансовом положении на конец отчетного периода.
2. Отчет о полной прибыли за отчетный период.
3. Отчет об изменениях капитала за отчетный период.
4. Отчет о движениях денежных средств за отчетный период.
5. Примечания, включая характеристику важнейших положений учетной политики и пояснительную информацию.
6. Отчет о финансовом положении на начало самого раннего из представленных отчетных периодов, на которые распространилось ретроактивное применение учетной политики или выполнена ретроактивная корректировка или переквалификация статей финансовой отчетности.

Компания может использовать иные наименования указанных отчетов.

Компании поощряются к предоставлению, помимо финансовой отчетности другой финансовой и нефинансовой информации.

В МСФО 1 зафиксированы следующие правила составления финансовой отчетности.

Достоверное представление

Можно максимально достигнуть за счет применения МСФО. Отклонения от МСФО позволяется только в случае, если применение стандартов может ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

Соответствие МСФО

Факт соответствия МСФО должен быть раскрыт. Необходимо выполнять *все* требования каждого применимого стандарта. Раскрытие не является оправданием ненадлежащего порядка учета. Факт досрочного применения МСФО должен быть раскрыт.

Для достоверного и правдивого раскрытия информации требуется детальное указание любого отклонения от МСФО.

Учетная политика

Применяемая учетная политика должна соответствовать требованиям МСФО. При отсутствии в МСФО конкретного требования компания сама разрабатывает политику, обеспечивающую предоставление уместной и надежной информации.

Как уже упоминалось выше, следующие два допущения представляют собой основополагающие допущения финансовой отчетности: *непрерывность деятельности компании и применение метода начисления*

Последовательность представления

Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны сохраняться от одного периода к другому, кроме тех случаев, когда изменение приводит к более качественному представлению операций компании, либо данное изменение требуется в соответствии с МСФО.

Существенность и агрегирование

Несущественные статьи аналогичного характера и назначения допускается представлять агрегировано. Существенные статьи представлять агрегировано нельзя.

Взаимозачет

Активы и пассивы взаимозачитываются только в том случае, когда это допускает МСФО. Взаимозачтены могут быть несущественные прибыли, убытки и соответствующие расходы, возникающие в результате схожих операций и событий.

3.2. Содержание Отчета о финансовом положении

Отчет о финансовом положении (бухгалтерский баланс) предоставляет информацию о финансовом положении компании (МСФО 1). В нем отражаются три элемента основного финансового уравнения: активы, обязательства и капитал.

В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» Отчет о финансовом положении должен содержать следующие статьи:

- 1) недвижимость, машины и оборудование;
- 2) инвестиционная недвижимость;
- 3) нематериальные активы;
- 4) финансовые активы (помимо отраженных по статьям 5, 8 и 9);
- 5) инвестиции, учитываемые долевым методом;
- 6) биологические активы;
- 7) запасы;
- 8) торговые и прочие дебиторы;
- 9) денежные средства и их эквиваленты;
- 10) совокупность активов, квалифицированных в качестве предназначенных для продажи, и активов, включенных в группы выбытия и квалифицированных как предназначенные для продажи (по IFRS 5);
- 11) торговые и прочие кредиторы;
- 12) оценочные обязательства;
- 13) финансовые обязательства (помимо отраженных по статьям 11 и 12);
- 14) обязательств и активы по текущему налогу по (IAS 12);
- 15) обязательств и активы по отложенному налогу по (IAS 12);
- 16) обязательства, включенные в группы выбытия и квалифицированные как предназначенные для продажи (по IFRS 5);
- 17) доля меньшинства, представленная в капитале.

Кроме того, в Отчете или в примечаниях представляется следующая информация:

1. Дальнейшая соответствующая подклассификация статей.
2. Суммы дебиторской и кредиторской задолженности: материнской компании; дочерних предприятий той же материнской компании; ассоциированных компаний; связанных сторон.
3. Для каждого класса акционерного капитала: количество акций, разрешенных к выпуску; количество акций, выпущенных и полностью оплаченных; количество акций, выпущенных и оплаченных не полностью; номинальная стоимость акции или указание на отсутствие такой стоимости; сверка количества акций на начало и конец года; права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом акций; акции, принадлежащие самой компании, ее дочерним или ассоциированным компаниям; акции, зарезервированные для эмиссии, по договорам опциона или продажи.
4. Характер и назначение каждого резерва.
5. Сумма дивидендов, предложенных, но официально не утвержденных к выплате;
6. Сумма непризнанных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям.

Активы - (assets)

В соответствии с требованиями последней версии МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" состав и объемы активов организации раскрываются в ее балансе, то есть "отчете о финансовом положении" на конец каждого отчетного периода.

Элементы актива существенно различаются по своей природе и назначению, поэтому отражать их в балансе необходимо отдельно. В зависимости от характера деятельности организации для более полного и ясного отображения ее финансового положения и в зависимости от специфики самих объектов учета некоторые позиции могут быть представлены более детально или могут быть введены дополнительные статьи или разделы.

Аналогичное требование содержится в пункте 11 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации": "Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или

финансовых результатов ее деятельности".

Для удобства анализа отчетности, проведения сопоставлений и расчетов информацию об активах следует упорядочить. А именно: разделить объекты на долгосрочные и краткосрочные либо, если это более целесообразно (например, в финансовых компаниях), в порядке, соответствующем возрастанию или убыванию ликвидности статей. (В последнем случае в примечаниях к балансу необходимо привести информацию о сроках оборачиваемости объектов актива по каждой статье активов.)

В состав оборотных активов включаются денежные средства и их эквиваленты (если доступ к ним не ограничен специальными соглашениями или обстоятельствами), а также все те объекты учета, экономические выгоды от которых очевидно (или предположительно) будут получены в течение не более чем 12 месяцев или одного операционного цикла. Например, все потребляемые ресурсы (материалы, сырье), товары, долги третьих лиц и ценные бумаги со сроком погашения в течение 12 месяцев с отчетной даты или приобретенные в спекулятивных целях - это оборотные активы, а все остальные - внеоборотные.

Разделение активов на оборотные и внеоборотные делается для удобства расчета показателей, характеризующих платежеспособность организации. Поэтому в тех случаях, когда часть внеоборотного финансового актива будет обращена в деньги в течение 12 месяцев, например, проценты по облигациям к получению, ее следует включить в состав оборотных активов. Кроме того, в примечаниях необходимо раскрыть сведения о тех запасах, которые предполагается реализовать или потребить по истечении 12 месяцев, а в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 7 - указать даты погашения финансовых активов.

Особенности состава активов организации поясняются с помощью дезагрегирования статей в самом балансе или в примечаниях к его статьям. Например, состав основных средств раскрывается путем их группировки в соответствии с положениями МСФО (IAS) 16 по следующим позициям: земельные участки, здания, суда, самолеты, транспортные средства, машины, оборудование и т. п. Запасы подразделяются на товары, готовую продукцию, материалы, незавершенное производство. Дебиторская задолженность - на долги покупателей, клиентов, связанных сторон и предоплату поставщикам товаров и услуг.

(а) Обязательства

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1 организации помимо приведенных позиций могут самостоятельно для более полного и ясного отображения своего финансового положения некоторые позиции представлять более детально или вводить дополнительные статьи и разделы. Статьи обязательств представляются в балансе либо с разделением на долгосрочные и краткосрочные, либо, если это более целесообразно для облегчения анализа отчетности, в порядке, соответствующем возрастанию или убыванию срочности погашения.

К краткосрочным обязательствам в балансе относятся те из них, которые предполагается погасить или которые должны быть погашены в течение 12 месяцев или нормального операционного цикла, если организация не имеет безусловных прав на отсрочку платежа. Некоторые обязательства, имеющие срок погашения, превышающий 12 месяцев, но выступающие источниками оборотных активов, включаются в состав краткосрочных, что позволяет более адекватно определить показатель собственных оборотных средств организации. Если какие-либо обязательства организации предполагается "продать" (например, когда они входят в группу выбытия или по IAS 39 квалифицируются как обязательства, предназначенные для торговли), то, независимо от срока погашения, они относятся к краткосрочным.

В некоторых случаях обязательства содержат две составляющие - долгосрочную и краткосрочную. Это характерно для ситуаций, когда долгосрочное соглашение предполагает периодическое погашение долга, например, в условиях расчетов по

финансовой аренде (МСФО (IAS) 17). Если какая-то часть обязательства должна быть погашена в течение 12 месяцев, то она отражается в составе краткосрочных обязательств. Кроме того, эта часть также распадается на два компонента - основная сумма долга, которая будет погашена в течение 12 месяцев, и сумма процента за отсрочку платежа, начисленная с даты последнего платежа до отчетной даты.

(b) Капитал

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1 в отчете о финансовом положении организации в разделе "Капитал" следует отразить отдельно:

1. Выпущенный капитал и резервы, относящиеся к собственникам материнской компании.

2. Долю меньшинства в капитале дочерних компаний на отчетную дату.

Очевидно, что это требование относится только к консолидированной финансовой отчетности. В своей отдельной отчетности компания-инвестор не отражает активы и обязательства дочерних организаций, поэтому в составе ее капитала отсутствует доля меньшинства.

В тех случаях, когда отчитывающаяся организация выпускает комбинированные финансовые инструменты (например, облигации, конвертируемые в акции), необходимо, следуя указаниям МСФО (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление в отчетности" или МСФО (IFRS) 2 "Платежи на основе акций", выделить компонент обязательства из общей стоимости инструмента, определить оставшуюся часть как элемент капитала и соответствующим образом отразить данный инструмент в балансе. В балансе компоненты капитала группируются по их экономическому содержанию - могут быть выделены статьи номинального (уставного) капитала, эмиссионного дохода, резервов переоценки, нераспределенной прибыли и резервов, образованных из нее и т. п. Акционерные общества должны в примечаниях к балансу дать подробную характеристику капитальных резервов, а также акций каждого класса, в частности, по следующим позициям:

- число акций, разрешенных к выпуску, выпущенных, оплаченных полностью и оплаченных частично;
- номинальную или объявленную стоимость акций;
- число акций, находящихся в обращении, на начало и конец отчетного периода;
- специфические права и ограничения, распространяющиеся на держателей акций;
- число акций, выкупленных организацией или ее дочерними компаниями, а также зарезервированных для исполнения акционерных опционов или обязанностей по иным аналогичным соглашениям.

Изменение величины и состава капитала за отчетный период раскрывается в отчете об изменениях капитала. В качестве факторов этой динамики определяются:

- полная прибыль отчетного периода (с разделением на принадлежащую на собственников материнской компании и долю меньшинства);
- ретроактивное применение учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8;
- суммы операций с собственниками как таковыми с подразделением на вклады и изъятия.

В соответствии с новыми требованиями МСФО (IAS) 1 все изменения капитала от операций с собственниками как таковыми следует представлять в отчете об изменении капитала отдельно от изменений без участия собственников. В данном отчете детализируются все изменения капитала по статьям баланса с участием собственников. Все изменения капитала без участия собственников (то есть полная прибыль) должны отражаться в одном отчете о полной прибыли или в двух отчетах - отчете о прибылях и убытках и отчете о полной прибыли. Не разрешается отражать в отчете об изменениях

капитала статьи динамики полной прибыли, то есть статьи доходов и расходов.

Кроме того, в отчете об изменениях капитала или в примечаниях к нему компания должна раскрыть суммы дивидендов, признанных как распределение собственникам, и соответствующие показатели в расчете на акцию.

В отчете об изменениях капитала раскрыта динамика всех компонентов капитала, относящегося к собственникам материнской компании и держателям доли меньшинства в дочерних компаниях, проиллюстрированных в разделе баланса "Капитал, относящийся к собственникам материнской компании" (см. выше). Так, например, значения по статье баланса "прочие компоненты капитала", были определены суммированием сальдо на конец соответствующего отчетного периода по трансляционным курсовым разницам, всех резервов переоценки и результатов хеджирования денежных потоков.

(с) Доходы и расходы

Как уже было отмечено, МСФО (IAS) 1 вводит понятие полной прибыли, как изменения капитала, вызванного выручкой, прочими доходами, расходами и убытками отчетного периода, а также всеми прочими признанными изменениями капитала, не связанными с инвестициями собственников или выплатами им. Из этого определения вытекает понятие прочих статей полной прибыли, а именно тех ее элементов, которые не были признаны в отчете о прибылях и убытках (результатирующий показатель допускается называть чистой прибылью).

Таким образом, в бухгалтерской финансовой отчетности за периоды, начиная с 1 января 2009 года, организация должна отражать все статьи доходов и расходов, признанных в данном отчетном периоде либо в одном отчете (отчете о полной прибыли), либо в двух отчетах (отчете о прибылях и убытках и отчете о полной прибыли). Иными словами, причины изменения полной прибыли следует отражать в отчете о полной прибыли, а изменение статей капитала по причине изменения полной прибыли - в отчете об изменении капитала.

Помимо этого, действующий пока МСФО (IAS) 1 требует, чтобы информация о дивидендах, признанных как распределения собственникам компании, а также соответствующие показатели в расчете на акцию раскрывалась только в отчете об изменениях капитала или в примечаниях. Представление данной информации в отчете о полной прибыли не допускается, так как изменения капитала при участии собственников следует отражать отдельно от изменений капитала без участия собственников.

3.3 Структура Отчета о финансовом положении

Адресная часть Отчета, построенного в соответствии с МСФО должна содержать три обязательных элемента: название компании, чье финансовое положение показывается в отчете; юридический статус компании и дату составления отчета. Название должно четко отражать юридический статус компании (ОАО, ООО, отделение компании и другие формы).

Финансовый отчет должен называться «Отчет о финансовом положении», если в данной отрасли не используется другое название. Например, в некоторых странах используется название «Баланс», «Балансовый отчет».

Дата составления отчетности, в отличие от российской системы, может быть любой. Единственное требование – постоянство выбранной даты.

Во всех случаях Отчет показывает суммы завершенных сделок на дату составления.

Балансы за каждый отчетный период должны быть единообразны по виду, как и все финансовые отчеты предприятия. Форма, терминология, заголовки и модель объединения несущественных статей должны быть соответствующими

В мировой практике составления финансовой отчетности возможно представление Отчет о финансовой позиции (бухгалтерский баланс) в двух формах:

- 1) форма бухгалтерского счета (горизонтальная форма) – валюта баланса

соответствует суммарным активам;

2) форма отчета (вертикальная форма) – валюта баланса соответствует чистым активам.

Терминология в Отчетах может иметь различия:

1. В англо-американской практике актив имеет название активов, пассив — обязательств и капитала;

2. В немецких, французских, итальянских используются традиционные термины актива и пассива. В английских и ирландских балансах для обозначения пассива может использоваться формулировка «финансируется».

По размещению разделов и статей (проформы) балансы принято делить на американский, британский (английский, англо-саксонский) и континентальный. Статьи актива размещаются в американском балансе по убыванию их ликвидности, в британском - по возрастанию.

Статьи пассива в британском и американском балансах приводятся по убыванию востребованности, начиная с обязательств и заканчивая капиталом. В континентальных балансах пассив, наоборот, начинается с капитала. Особенностью британского баланса является размещение краткосрочной/всей кредиторской задолженности в пассиве отдельной контрастацией к краткосрочным/всем активам, а также статья чистых активов (net assets). Чистые активы называются также рабочим капиталом (working capital), а совокупность капитала и обязательств — используемым капиталом (employed capital).

В общем виде схемы балансов имеют вид:

Американский баланс Активы = Обязательства + Капитал

Континентальный баланс Активы = Капитал + Обязательства

Британский баланс Активы - Обязательства = Капитал

Континентальный и британский балансы рекомендованы 4-ой Директивой ЕС.

Международными стандартами признаны все разновидности балансов, но установлен минимальный перечень балансовых статей (см. выше).

Конкретизация Отчета о финансовой позиции по статьям зависит от национальных стандартов и инициативы компании, раскрывающей особенности своей деятельности. Например, в балансе Coca-Cola Enterprises Inc. отдельной статьей выделена франшиза торговой марки «Coca-Cola». Право пользования общеизвестной торговой маркой в 1995 г. составляло \$ 5924 млн. долл. (65% в валюте баланса), в 1996 г. — \$ 7103 млн. долл. (63%).

3.4 Пояснения к финансовой отчетности

Пояснения (notes, annex) или приложения обычно состоят из двух больших частей: «Учетная политика» и «Примечания».

В первой части приводятся методы учета, применявшиеся при построении финансовой отчетности, а во второй — отдельные таблицы и тексто-цифровое раскрытие отчетных статей.

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

Во второй части примечаний к отчетности цифровые пояснения раскрывают аналитическое содержание отчетных статей. Подобная информация в финансовых отчетах может быть дана в виде кратких пояснений (обычно приводятся в скобках в тексте основных отчетов) или примечаний к отчету (сопутствующие схемы, перекрестные ссылки и т. п.).

В соответствии с требованиями МСФО 1 финансовые отчеты должны содержать соответствующую информацию не только за отчетный период, но и за предшествующие периоды. Для того, чтобы сделать финансовую отчетность более содержательной, многие компании приводят данные за последние 5-10 лет.

В примечаниях к финансовой отчетности данные должны раскрывать основные

положения учетной политики предприятия за все периоды, указанные в отчетности.

Это могут быть, как схемы погашения задолженности предприятия за периоды, предшествующие отчетному, так и его возможности по привлечению заемного капитала.

Финансовая отчетность может сопровождаться аудиторским заключением по установленной форме.

Назначение пояснений заключается в том, чтобы своим содержанием и аналитичностью произвести наибольшее впечатление на пользователей отчетности, вызвать доверие к компетентности руководства компании, безопасности и доходности инвестиций.

Общей практикой является возможность свободного приобретения опубликованных отчетов компаний на фондовых биржах.

3.5. Состав денежных средств и их эквивалентов

Одним из важнейших элементов хозяйственной и финансовой деятельности предприятия являются денежные операции. Расчетные взаимоотношения предприятия с внутренними и внешними партнерами невозможны без использования этого самого ликвидного актива предприятия.

В финансовой отчетности состав денежных средств предприятия раскрывается в балансе, отчете о движении денежных средств и примечаниях к отчету о движении денежных средств. Показатели во всех трех формах должны быть взаимосвязаны и непротиворечивы.

Для построения финансовой отчетности в соответствии с МСФО бухгалтер предприятия должен:

- обеспечить прозрачность отчетности в части операционной, финансовой и инвестиционной деятельности;
- вывести из состава денежных средств и их эквивалентов средства, недоступные для оперативного использования;
- вывести из состава денежных средств и их эквивалентов собственные акции, выкупленные у акционеров.

В соответствии с МСФО денежные средства включают:

1. Средства в кассе, состоящие из наличных денег, чеков и денежных переводов.
2. Вклады до востребования в банках для проведения текущих операций.

В балансе все денежные средства показывают одной статьей.

Как правило, организации предпочитают хранить как можно меньше наличности в кассе. Наличность, которая держится в сейфе, используется в основном для мелких платежей и называется «Мелкая касса» (petty cash).

К *денежным средствам (cash)* относятся: монеты; банкноты; валюта; средства на текущих (current accounts) и депозитных счетах (bank deposits) в банках, на использование которой нет никаких ограничений; банковские переводные векселя (bank drafts) (переводной вексель - это вексель, выданный банком на банк); денежные переводы (money orders) (это чеки, выписанные банком получателю платежа взамен полученных от кого-либо денежных средств); чеки, подписанные кассиром банка (cashier's checks) (это чеки, выписанные кассиром банка на этот же банк, т. е. обязательства банка); чеки, удостоверенные банком (certified checks) (это чеки, с подписью банка о гарантии платежа); персональные чеки (personal checks) (это чеки, чеки, выданные физическими лицами); сберегательные счета (saving accounts).

Денежные средства показывают в отчетности по объявленной или фактической стоимости (stated value).

Эквивалент денежных средств (cash equivalents) - это краткосрочные высоколиквидные вложения в ценные бумаги со сроком получения доходов по ним до трех месяцев. Эти средства легко обращаются в определенную сумму денежных средств и подвержены незначительному риску изменения ценности.

Согласно МСФО 7 «Отчеты о денежных потоках» эквиваленты денежных средств предназначены скорее для удовлетворения краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или других целей.

3.6. Отчет о денежных потоках

Отчет о денежных потоках (Statement of cash flows) введен в состав финансовой отчетности МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств». Новое название Отчет получил в 2007 году с принятием новой редакции МСФО (IAS) 1. Этот отчет включается в состав финансовой отчетности всех без исключения компаний и финансовых институтов и направлен на повышение полезности раскрываемой в финансовой отчетности информации.

Отчет о денежных потоках дополняет балансовый отчет и отчет о прибылях и убытках. Балансовый отчет отражает финансовое положение компании на определенный момент времени, а Отчет о денежных потоках поясняет изменения, произошедшие с одним из компонентов финансовой отчетности — денежными средствами — от одной даты балансового отчета до другой.

Отчет о полной прибыли отражает результаты деятельности компании за период; и эта деятельность является основным фактором, который изменяет состояние денежных средств, отражаемых в отчете о движении денежных средств. Информация о движении денежных средств предприятия полезна тем, что она предоставляет пользователям финансовой отчетности базу для оценки способности предприятия привлекать и использовать денежные средства и их эквиваленты.

Отчет о денежных потоках, кроме того, содержит информацию, которая бывает полезна при оценке финансовой гибкости фирмы. Финансовая гибкость — это способность фирмы генерировать значительные суммы денежных средств с тем, чтобы своевременно реагировать на неожиданно возникающие потребности и возможности. Информация о движении денежных средств за прошлые периоды, особенно о движении денежных средств от основной деятельности, помогает оценить финансовую гибкость. Оценка способности фирмы пережить, например, неожиданное падение спроса может включать в себя анализ движения денежных средств от основной деятельности за прошлые периоды. Чем значительнее потоки денежных средств, тем выше окажется способность фирмы выдержать неблагоприятные изменения экономических условий.

Цель МСФО 7 заключается в требовании предоставления информации об исторических изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств компании посредством отчетов о движении денежных средств, в которых производится классификация потоков денежных средств за период, получаемых от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Компания обязана готовить Отчет о денежных потоках в соответствии с требованиями МСФО 7 и представлять его в качестве составной части своей финансовой отчетности за каждый период, в котором представлялась финансовая отчетность.

Поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов образуют **денежные потоки** компании, раскрываемые в отчете о движении денежных средств.

Помимо раскрытия информации о денежных потоках в отчете представляются данные о составе и структуре денежных средств на текущую и предыдущую отчетные даты. Итогом Отчета о денежных потоках должна быть разница между суммарными денежными средствами и их эквивалентами на эти даты.

Денежные потоки классифицируют по трем группам, соответствующим видам деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой.

Под **операционной (operating activities)** понимаются деятельность компании, являющаяся основным источником ее доходов, а также прочие операции, не относящиеся к инвестиционной и финансовой деятельности.

Примерами потоков денежных средств от операционной деятельности являются:

Денежные поступления: поступления от покупателей за проданные товары или оказанные услуги; поступления процентных выплат и дивидендов; прочие поступления, не связанные с инвестиционной или финансовой деятельностью.

Денежные выплаты: выплаты поставщикам; выплаты работникам; выплаты процентов кредиторам; перечисление налогов в бюджет; прочие выплаты, не связанные с инвестиционной или финансовой деятельностью.

Инвестиционная деятельность (investing activities). Инвестиционная деятельность заключается в приобретении и продаже внеоборотных активов и других объектов инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Денежные поступления: поступления от продажи внеоборотных активов, как материальных, так и нематериальных. Поступления от реализации акций, облигаций и других ценных бумаг (кроме денежных эквивалентов); поступления по ссудам, выплачиваемые заемщиками.

Денежные выплаты: выплаты, связанные с приобретением внеоборотных активов, как материальных, так и нематериальных; выплаты, связанные с приобретением акций, облигаций и других ценных бумаг (кроме денежных эквивалентов); выдача ссуд заемщикам.

Финансовая деятельность (financing activities) - деятельность, результатом которой являются изменения в размере и составе собственного капитала и заемных средств предприятия.

Денежные поступления: поступления от эмиссии простых и привилегированных акций; поступления от выпуска облигаций

Денежные выплаты: выплаты, связанные с выкупом собственных акций; выплаты дивидендов; выплаты, связанные с погашением выпущенных облигаций; выплаты, производимые арендатором в уменьшение задолженности по финансовому лизингу.

Отчет о денежных потоках составляется в несколько этапов:

1. Определение чистого прироста / уменьшения денежных средств. Разницу между остатками денежных средств на начало и конец отчетного периода рассчитывают исходя из данных бухгалтерских балансов за соответствующие периоды;

2. Определение чистых денежных средств от операционной деятельности. На этом этапе проводится анализ показателей Отчета о полной прибыли за текущий год, бухгалтерских балансов за соответствующие периоды и информации из других источников;

3. Определение чистых денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности. Анализ подлежат изменения других показателей бухгалтерского баланса для определения их воздействия на величину денежных средств.

На втором этапе показатели операционной деятельности, отраженные по методу начисления, следует пересчитать по кассовому методу. Такой пересчет можно осуществить с использованием косвенного или прямого методов.

В результате использования обоих методов рассчитывается один и тот же итоговый показатель «чистые денежные средства от операционной деятельности», однако прямой и косвенный методы применяют различный порядок раскрытия показателей, используемых при расчете.

1. *Прямой метод* - раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей.

2. *Косвенный метод* - чистая прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек или начислений прошлых периодов или будущих операционных денежных поступлений или платежей, и статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств.

МСФО поощряется использование компаниями прямого метода для представления потоков денежных средств. Этот метод обеспечивает информацию, необходимую для

оценки будущих потоков денежных средств, которая отсутствует при использовании косвенного метода.

Тема 4 Материальные и нематериальные активы (Международные стандарты финансовой отчетности № 2, 38, 4, 16, 17, 36, 37)

4.1 Товарно-материальные запасы (inventory, stock)

Одним из видов краткосрочных (текущих), материальных активов являются запасы. Товарно-материальные запасы (ТМЗ) относятся к оборотным активам за исключением случаев, когда существует избыточное количество запасов, которые не могут быть реально использованы или проданы в течение нормального операционного цикла предприятия. В таком случае избыточное количество товарно-материальных запасов относится к нетекущим / необоротным активам.

ТМЗ являются одним из наиболее значительных активов предприятия и одним из основных источников выручки. В связи с этим их влияние на баланс и отчет о прибылях и убытках достаточно велико.

В Международных стандартах основные вопросы бухгалтерского учета запасов нашли отражение в МСФО 2 «Запасы» и в Интерпретация ПКИ-1 «Последовательность — различные формулы себестоимости для запасов».

В соответствии с МСФО 2 запасы – это активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи; или
- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Согласно МСФО 2 запасы классифицируются следующим образом:

1. Товары, земля и другое имущество, закупленные и хранящиеся для перепродажи. Например, товары, купленные розничным продавцом, или земля и другое имущество, предназначенные для перепродажи.

2. Готовая продукция, выпущенная компанией (Finished goods inventory).

3. Незавершенная продукция, выпущенная компанией (Work in process inventory) и включающая сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе (Raw materials inventory)

Согласно МСФО 2 «Запасы» себестоимость запасов включает:

1. *Затраты на приобретение (costs of purchase)*: цену покупки (минус торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи); импортные пошлины; прочие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются компании налоговыми органами); транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг; возникшие курсовые разницы, в отношении недавнего приобретения запасов, счета на которые выписаны в иностранной валюте.

2. *Затраты на переработку (costs of conversion)*: затраты, непосредственно связанные с единицами продукции: прямые затраты труда; систематическое распределение постоянных накладных производственных расходов (косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства), которые имеют место при переработке сырья в готовую продукцию; систематическое распределение и переменных накладных производственных расходов (косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства), которые имеют место при переработке сырья в готовую продукцию.

3. *Прочие затраты (other costs)*. понесенные для того, чтобы доставить запасы до места их настоящего нахождения и состояния.

Нормативные затраты

Согласно МСФО 2 метод нормативных затрат может быть использован для удобства, если результаты приближенно выражают значение себестоимости.

Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья, материалов, труда, эффективности и мощности. Они регулярно проверяются и, при необходимости, пересматриваются в свете современной обстановки.

Розничные цены

Согласно МСФО 2 метод розничных цен может быть использован для удобства, если результаты приближенно выражают значение себестоимости.

Метод используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся изделий, имеющих одинаковые маржи, и для которых нецелесообразно использовать другие методы оценки себестоимости.

Себестоимость запасов определяется путем уменьшения общей стоимости проданных запасов на соответствующий процент валовой прибыли. Величина используемого процента учитывает запасы, цена которых была снижена ниже первоначальной продажной цены. Для каждого подразделения розничной торговли часто используется среднее значение процента.

Переоценка

Для целей финансовой отчетности запасы должны оцениваться по правилу наименьшей из двух величин: *себестоимости* и *чистой продажной стоимости (возможная чистая цена продаж)*. МСФО 2 определяет *возможную чистую цену продаж* как «предполагаемую продажную цену при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию».

Практика списания запасов ниже себестоимости, до возможной чистой цены продаж отвечает мнению, что активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

Сложность оценки запасов по себестоимости на основе фактических затрат обусловлена тем, что эти затраты не остаются неизменными на протяжении отчетного периода (года) даже для одних и тех же видов (наименований) запасов. Причиной является колебание цен и тарифов, а также отклонения от нормальных условий производства. В тоже время часто, с практической точки зрения, невозможно отслеживать фактическое движение ценностей, чтобы определить, какие запасы одного и того же наименования, фактические затраты на приобретение и/или изготовление которых неодинаковы, были проданы или использованы в производстве, а какие остались еще неиспользованными.

Преодолеть эту сложность в оценке запасов можно, применив различные способы (формулы, методы) расчета себестоимости использованных или проданных запасов. Каждый способ основывается на заранее predetermined последовательности движения ценностей.

Среди основных методов оценки стоимости товарно-материальных запасов (остатков), остающихся на балансе предприятия, а также списываемых на затраты в результате потребления, использования или продажи, выделяют следующие:

- а) метод специфической идентификации;
- б) метод средней стоимости;
- в) метод ФИФО (FIFO, First-In First-Out) (основной подход).

ПКИ-1 позволяет применять различные формулы расчета, если характер одних (групп) статей отличается от других. Согласно ПКИ-1, компания должна применять одинаковые формулы оценки для всех запасов, сходных по характеру и их использованию компанией.

4.2. Основные средства (long term/fixed assets)

Долгосрочные активы используются в хозяйственной деятельности предприятий и организаций в течение нескольких учетных периодов. В целях соблюдения принципа соотношения доходов и затрат на их получение затраты на приобретение или самостоятельное создание долгосрочных активов переносятся на себестоимость реализованных товаров и услуг по частям. В этом состоит основное отличие затрат на

долгосрочные активы от затрат на текущие активы (товарно-материальные запасы), которые расходуются в течение одного учетного периода и сопоставляются с полученными в течение него доходами.

Долгосрочные активы делятся прежде всего на *материальные / реальные*, и *нематериальные*.

Основными признаками материальных активов являются :

- 1) наличие их физического воплощения (в виде зданий, оборудования, земли и т.д.);
- 2) использование их непосредственно в деятельности компании (в противоположность использованию для перепродажи или инвестирования в другие компании);
- 3) способность приносить выгоду в течение нескольких учетных периодов.

Материальные долгосрочные активы иначе называются *материальными основными фондами (tangible fixed assets)* или *основными производственными фондами (plant assets)*.

Методика отражения в учете и отчетности основных средств изложена в МСФО 16 «Основные средства» (редакция 1993 года). Кроме того, отдельные вопросы учета затрагивают положения МСФО 22 «Объединение компаний» и МСФО 36 «Обесценение активов». К МСФО 16 имеет отношение одна Интерпретация ПКИ: К МСФО 16 имеет отношение одна Интерпретация ПКИ 14 «Основные средства - компенсация обесценения или утраты объектов».

В соответствии с МСФО 16 основные средства - это материальные активы, которые:

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

В практике западных компаний есть следующие варианты отражения в балансовом отчете основных средств: 1. Развернутый перечень по всем учетным группам (компании большинства стран Европы и Японии); 2. Наиболее существенные (США); 3. Одна балансовая статья с детализацией в пояснениях.

Оценка основных средств

В соответствии с МСФО 16 объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценен по фактической/первоначальной стоимости.

МСФО 16 предусматривает два варианта последующей оценки основных средств.

Основной подход - после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Допустимый альтернативный подход - после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

Переоценки

Справедливой стоимостью земли, зданий, машин и оборудования обычно является их рыночная стоимость. Эта стоимость определяется путем оценки, обычно выполняемой профессиональными оценщиками. Если по причине специфического характера машин и оборудования или по причине редкости продаж этих активов, за исключением случая продажи в качестве части действующей компании, информация о рыночной стоимости отсутствует, они оцениваются по их восстановительной стоимости с учетом износа.

Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.

Амортизация основных средств

Амортизация (depreciation, depletion) - это систематическое уменьшение

амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. Согласно МСФО 16 срок полезной службы - ожидаемый (расчетный) период использования активов компании или количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

МСФО позволяют компаниям периодически пересматривать как срок полезной службы, так и методы амортизации, применяемые к основным средствам, в случае значительных изменений в предполагаемой схеме получения экономических выгод от этих активов. Компания, действуя в соответствии с требованиями МСФО, может проводить более гибкую политику по вопросам оценки и определения срока полезного использования основных средств.

Используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от актива.

В МСФО 16 зафиксировано, что для систематического списания амортизируемой суммы актива на протяжении срока его полезной службы могут использоваться разные методы. К ним относятся: 1. Метод равномерного начисления / прямолинейного (линейного) списания (*straight-line method*); 2. Метод пропорционально объему продукции/ суммы изделий (*sum-of-the-units method*); 3. Метод уменьшаемого остатка (*diminishing balance method*).

При расчете амортизации используются 2 показателя:

1. Амортизируемая стоимость, равная разнице между первоначальной/фактической стоимостью и ликвидационной стоимостью с учетом обесценения активов.

2. Срок полезного использования (*useful life*).

Ликвидационная стоимость равна сумме денежных средств, которую компания рассчитывает получить за актив при его выбытии по истечении срока его полезного использования, за вычетом затрат на выбытие. Выбирая метод начисления амортизации, руководство компании учитывает конкретные условия хозяйственной деятельности.

4.3. Нематериальные активы) (*intangible assets, intangibles*)

В последнее время в имуществе компаний неуклонно возрастает доля нематериальных (неосязаемых) активов. Это обусловлено быстротой и масштабами технологических изменений, активной инвестиционной деятельностью, обострением конкурентной борьбы, стремлением получить признание на внутреннем и мировом рынках, усложнением и интеграцией международных финансовых рынков. В связи с данными процессами большое значение приобрела проблема формирования финансовой информации о нематериальных активах и раскрытия ее в отчетности компаний.

Вопросам отражения в отчетности нематериальных активов посвящен МСФО 38 «Нематериальные активы».

Нематериальный актив (НМА) представляет собой обособленный (идентифицируемый) неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый компанией при производстве товаров или оказании услуг, для сдачи в аренду или в административных целях.

Согласно МСФО 38 в состав нематериальных активов входят: торговые марки, компьютерное программное обеспечение, лицензии, нематериальные активы в процессе разработки.

Учет нематериальных активов может происходить на основе:

1. Себестоимости за вычетом накопленной амортизации, т.е. балансовой стоимости (стандартный порядок учета), подлежащей списанию до возмещаемой суммы на убыток от обесценения.

2. Переоцененной стоимости (*допустимый альтернативный порядок учета*). В этом случае объект нематериальных активов показывается по *справедливой стоимости* на дату переоценки за минусом накопленной амортизации и убытков от снижения стоимости. Справедливая стоимость определяется только при наличии

активного рынка для конкретного объекта.

МСФО 38 «Нематериальные активы» определяет понятие «амортизация» как систематическое распределение амортизируемой суммы нематериального актива на протяжении срока его полезной службы. При этом под амортизируемой величиной понимается «первоначальная стоимость актива или другое значение замещающее ее в финансовых отчетах, за вычетом его ликвидационной стоимости».

Согласно МСФО 38 срок полезного использования это: «период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив; или количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива».

МСФО 38 содержит следующие методы амортизации НМА: 1. Метод равномерного начисления / прямолинейного (линейного) списания; 2. Метод пропорционально объему продукции/ суммы изделий; 3. Метод уменьшаемого остатка.

Избранный способ амортизации должен отражать то, каким образом компания потребляет экономические выгоды, заключенные в нематериальных активах. При возможности оценить этот процесс используется равномерный (линейный) способ.

4.4 Дебиторская задолженность (*receivables, debt, debtors*)

Дебиторская задолженность - это обязательства покупателей и заказчиков, а также других дебиторов погашать задолженность как денежными средствами так и неденежными.

Обычно дебиторская задолженность в балансе представляется по группам (видам): счета к получению (задолженность по счетам); векселя к получению; дебиторская задолженность, не связанная с реализационной деятельностью (как правило, в силу специфики статей с детальной расшифровкой).

Счета к получению по системе МСФО - это дебиторская задолженность по товарам, проданным в кредит. Несмотря на то, что на Западе практически отсутствует система неплатежей, фирма-продавец на конец года определяет «сомнительные долги».

Решение о порядке расположения различных видов дебиторской задолженности в балансе и степени детализации этих статей принимает сама компания, и соответственно у различных компаний состав и структура дебиторской задолженности в балансе будет различна.

Для целей составления финансовой отчетности дебиторская задолженность подразделяется на текущую – планируемую к получению в течение года или в течение операционного цикла компании (который может быть немного длиннее) и остальная дебиторская задолженность классифицируется как долгосрочная.

В балансовом отчете дебиторская задолженность обычно показывается как основная и прочая. *Основная дебиторская задолженность* включает суммы задолженности покупателей и заказчиков за поставленные им товары или оказанные услуги в процессе выполнения нормальной основной деятельности предприятия. Основная дебиторская задолженность является самой значительной частью бизнеса предприятия, и она может быть подразделена на расчеты с заказчиками и векселя к получению. *Прочая дебиторская задолженность* может возникнуть от разнообразных хозяйственных операций, таких как: авансы подотчетным лицам; авансы дочерним организациям; депозиты на покрытие возможного убытка или ущерба; депозиты как гарантия оплаты; дивиденды и проценты к получению; расчеты по выставленным претензиям; расчеты с покупателями основных средств и нематериальных активов.

Дебиторская задолженность может классифицироваться в финансовой отчетности не только по срокам предполагаемого погашения, но и по видам деятельности предприятия: операционной, финансовой и инвестиционной.

При составлении финансовой отчетности возникает проблема оценки дебиторской задолженности. Для определения чистой стоимости реализации необходимо оценить,

какова чистая сумма денег, которую ожидается получить в результате погашения дебиторской задолженности по счетам. Эта сумма, как правило, отличается от юридически причитающейся величины.

Необходимы две корректировки (действует принцип осмотрительности):

- оценка и учет безнадежных долгов;
- оценка возможных возвратов товаров и скидок.

Оценка и учет безнадежных долгов - представляет собой потерю выручки от продажи или убыток, что требует соответствующего снижения величины дебиторской задолженности по счетам (баланс) и уменьшения прибыли (отчет о прибылях и убытках).

Погашение краткосрочной дебиторской задолженности производится получением каких-либо ресурсов и выгод (например, денежных средств) или новым долговым обязательством (например, векселем, выданным покупателем). Однако погашение дебиторской задолженности возможно не только с использованием денежных средств.

Компания может нуждаться в деньгах до того, как будет оплачена ее дебиторская задолженность по счетам. В этом случае она может передать свою дебиторскую задолженность третьему лицу, «ликвидировав» ее таким образом и получив за это определенную сумму денег.

Существует два наиболее распространенных способа такой передачи: 1. По счетам в залог; 2. Продажа дебиторской задолженности по счетам.

Дебиторская задолженность регулярно должна подвергаться инвентаризации с целью выявления и списания безнадежной и сомнительной. При несущественности она может списываться за счет текущих расходов. Однако при существенности дебиторской задолженности соответственно принципу консерватизма оценки необходимо создавать для этих целей резерв. В балансе резерв сомнительных долгов может показываться как контраст к дебиторская задолженность и, реже, в составе резервов.

Задолженность может и должна быть переклассифицирована в краткосрочную, если срок погашения по дебиторской задолженности становится менее двенадцати месяцев или ее погашение планируется в течение операционного цикла компании. Необходимо также отметить, что к краткосрочной дебиторской задолженности относится текущая часть долгосрочной задолженности, которая должна быть погашена в течение 12 месяцев после отчетной даты.

4.5. Финансовые инструменты (long-term investments)

В 1998 году был принят МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». В этом стандарте появились отличия:

МСФО 39 распространяется на финансовые активы (ценные бумаги, предоставленные займы, производные финансовые инструменты, являющиеся активами), и на финансовые обязательства (задолженность, полученные кредиты и займы, производные инструменты, отвечающие критериям обязательства).

Согласно МСФО 39 *финансовый инструмент* — это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевого инструмент — у другой.

Финансовый актив - это любой актив, являющийся: денежными средствами; правом требования по договору денежных средств или другого финансового актива от другой компании; предусмотренным договором правом на обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных условиях; долевого инструмент другой компании.

Финансовое обязательство — это любая обязанность по договору: предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании; обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально выгодных условиях.

Долевого инструмент - это любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, остающихся после вычета всех ее обязательств.

В МСФО 39 дана следующая классификация финансовых активов для целей их оценки в балансе:

1. Финансовые активы или обязательства, предназначенные для торговли;
2. Инвестиции, удерживаемые до погашения;
3. Ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные другим предприятиям;
4. Финансовые активы в наличии для продажи.

Торговые финансовые активы - это инвестиции в финансовые активы, которые:

- производятся с целью получения дохода от краткосрочных колебаний рыночных цен данных активов либо в виде маржи дилера;
- входят в состав инвестиционного портфеля предприятия, предназначенного для краткосрочных спекуляций на рынке.

Инвестиции, удерживаемые до погашения, — это финансовые вложения, которые:

- имеют фиксированный либо определяемый доход и фиксированный срок погашения,
- не являются займами и дебиторской задолженностью предприятия,
- предприятие не намерено продавать до наступления даты погашения (платежа).

Таким образом, к финансовым активам, удерживаемым до погашения, относятся исключительно долговые финансовые активы, например, облигации, векселя, дебиторская задолженность, полученная в результате уступки прав требования.

Займы и дебиторская задолженность предприятия — это финансовые активы, которые:

- возникают у предприятия в результате предоставления денежных средств, товаров или услуг непосредственно должнику;
- не были получены исключительно для целей их последующей продажи.

Финансовые активы в наличии для продажи - это те финансовые вложения, которые не попали ни в одну из вышеперечисленных категорий финансовых вложений. По сути, это промежуточная категория, в которую финансовые вложения попадают в случае, например, неопределенности их рынка либо отсутствия определенной позиции менеджмента в отношении указанных вложений.

При отражении финансовых вложений в бухгалтерском балансе они отражаются развернуто по категориям (классам) и по принципу кратко/долгосрочности.

Оценка финансовых инструментов

В соответствии с МСФО 39 при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства компании должна оценивать его по фактическим затратам, т.е. по справедливой стоимости внесенного (в случае актива) или полученного (в случае обязательства) на него возмещения, причем затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку всех финансовых активов и обязательств.

В состав затрат по сделкам входят: вознаграждение и комиссионные, уплаченные агентам, консультантам, брокерам и дилерам; сборы регулирующих органов и фондовых бирж; налоги и сборы за перевод средств.

Для разных категорий финансовых вложений порядок последующей оценки (переоценки) финансовых активов на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности различен.

Финансовые активы отражаются на счетах и в отчетности по справедливой стоимости, за исключением:

- предоставленных займов и дебиторской задолженности компании;
- инвестиций, удерживаемых до погашения;
- финансовых активов, справедливую стоимость которых невозможно достоверно определить.

Рыночные финансовые вложения оцениваются по рыночной цене, *нерыночные финансовые вложения* – по цене, определенной с помощью метода дисконтированных денежных потоков или иным способом, принятым для этих целей.

ТЕМА 5. Раскрытие информации о финансовых результатах (Международные стандарты финансовой отчетности № 2, 38, 4, 16, 17, 36, 37)

5.1. Доходы

Согласно «Принципов ...» МСФО доход – это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала. Из определения следует, что доходы не всегда могут быть связаны с физическим поступлением активов.

В соответствии с МСФО определение дохода включает в себя: 1. Выручку; 2. Прочие доходы.

Критерии квалификации, признания и оценки выручки устанавливаются в МСФО 18 «Выручка». Под *выручкой* (Revenues from Sales, а также Sales, Sales revenues, в некоторых странах используется термин Turnover) понимается валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.

Прочие доходы — иные, чем выручка, статьи, которые отвечают определению дохода, при этом они могут как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании. К прочим доходам относятся, например, поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг и др.

Согласно МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках должна быть раскрыта информация о прибыли или убытке от обычной деятельности и чрезвычайных обстоятельств.

Обычная деятельность - это деятельность компании, составная часть ее бизнеса, а также любая другая деятельность, которая имеет к ней отношение или из нее возникает.

Результаты чрезвычайных обстоятельств — доходы или расходы, возникающие в результате событий или сделок, отличных от обычной деятельности предприятия, частое или повторяющееся появление которых в этой связи не ожидается.

Доходы и расходы предприятия можно разделить на доходы и расходы от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Целью МСФО 18 является:

- определение момента признания выручки;
- определение порядка ее оценки;
- определение принципов отражения в отчетности отдельных видов выручки.

Выручка принимается к учету за минусом НДС, налога с продаж и других подобных налогов.

Компания может получить выручку от: продажи товаров; оказания услуг; использования другими лицами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Оценка выручки

В соответствии с МСФО 18 выручка должна оцениваться по *справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению* возмещения. При этом:

1. При определении справедливой стоимости должны быть вычтены торговые и оптовые скидки;

2. Отсрочка поступления денежных средств (например, предоставление беспроцентного кредита) по сути представляет собой финансовую операцию. В этом случае следует определить условную процентную ставку. Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается и раскрывается как процентный доход;

3. В случае, когда товары или услуги обмениваются на товары и услуги, аналогичные по характеру и стоимости, признания выручки не происходит. Например, это

часто происходит с такими продуктами как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для удовлетворения спроса на временной основе в конкретном месте;

4. В случае, когда товары или услуги предоставляются в обмен на товары и услуги, отличные по характеру и стоимости от предоставляемых, выручка признается и измеряется по справедливой стоимости *полученных* товаров или услуг.

Прочие доходы — иные, чем выручка, статьи которые отвечают определению дохода и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности компании.

К прочим доходам относятся, например, поступления от продажи основных средств, нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.

Прочие доходы обычно отражаются в отчете о прибылях и убытках отдельно, так как информация о них полезна для принятия экономических решений. Указанные доходы часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующих расходов.

5.2. Расходы

«Принципы ...» МСФО дают следующее определение расходов: «...уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала».

Согласно МСФО определение расходов включает: 1. *Расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании* (такие расходы как себестоимость продаж (Cost of Goods Sold, Cost of Sale), заработная плата и амортизация); 2. *Убытки*.

Убытки — другие статьи, которые подходят под определение расходов, при этом они могут как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании. Например, убытки возникающие в результате: стихийных бедствий; продажи основных средств; изменений валютных курсов и др.

Убытки обычно отражаются в отчете о прибылях и убытках отдельно, потому что информация о них полезна для принятия экономических решений. Убытки часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующего дохода.

Классификация расходов по характеру и функциям

Согласно МСФО 1 для целей выделения компонентов финансовых результатов расходы классифицируются:

- по характеру (метод характера затрат);
- по функциям (метод функции затрат или «себестоимость продаж»).

При использовании первого метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, расходы на оплату труда, материальные расходы, амортизационные отчисления, коммерческие расходы и т.д.).

При использовании второго метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их функциями, как часть себестоимости продаж, распределения и административной деятельности.

Расход признается в отчете о прибылях и убытках после признания дохода, который был получен в результате осуществления затрат (расходов). Например, себестоимость проданной продукции признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках только после признания дохода - выручки от продажи этой продукции.

Административные расходы

Административные расходы периода (Operating Expenses, Period Expenses) - это расходы на ведение бухгалтерского учета, работу с персоналом, проценты, уплаченные по кредитам (проценты по банковскому овердрафту и банковским займам, амортизация скидок или премий по займам, выплаты по лизингу, курсовые разницы по займам в иностранной валюте), и другие расходы, относящиеся к деятельности фирмы в целом.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» в себестоимость запасов не включаются, а

признаются в качестве расходов отчетного периода, в частности, административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния.

Коммерческие расходы

Коммерческие расходы это расходы, связанные с получением заказов от покупателей и реализацией готовой продукции:

1. Расходы на рекламу.
2. Маркетинговые исследования.
3. Заработная плата торгового персонала, комиссионные посредникам.
4. Расходы на доставку и хранение готовой продукции.
5. Расходы по складированию и подготовке товаров к продаже.
6. Расходы по оформлению витрин и иным мероприятиям, содействующим продаже товаров и др.

Прочие доходы и расходы

В МСФО отсутствует четкое определение прочих доходов и расходов, но, в то же время, принято учитывать данные доходы отдельно от выручки от реализации. Эти доходы, называемые иначе внереализационными, не обязательно возникают при нормальном ходе деятельности. К прочим доходам относятся также потенциальные внереализационные доходы, например, доходы от переоценки рыночных ценных бумаг, или доходы, возникающие при увеличении остаточной стоимости долгосрочных активов. Если внереализационные доходы отражаются в отчете о прибылях и *убытках*, они показываются отдельной строкой, поскольку информация о них полезна при принятии экономических решений.

Чрезвычайные доходы и расходы

Чрезвычайными считаются доходы и расходы, возникающие в связи с событиями или операциями, которые явно не связаны с основной деятельностью предприятия и, соответственно, не ожидается, что они будут повторяться часто или регулярно. Основным условием, которому такие позиции должны соответствовать согласно МСФО является то, что такие доходы или расходы возникают изредка и приводят к непредвиденным последствиям.

Для большинства предприятий примерами чрезвычайных событий являются: экспроприация активов; землетрясение или другое стихийное бедствие.

5.3. Налог на прибыль

В силу наличия различных правил расчета прибыли для целей налогообложения и для целей составления бухгалтерской финансовой отчетности эти две цифры могут существенно различаться.

Подлежащая налогообложению прибыль, рассчитанная для целей налогообложения, называется *налоговая*. Прибыль, отражаемая в финансовой отчетности как прибыль до налогообложения и рассчитываемая согласно стандартам учета, называется *бухгалтерская прибыль*.

В отчете о прибылях и убытках отражается величина расходов на налог. В налоговую декларацию записывается налог, подлежащий уплате, который представляет собой обязательство текущего года по уплате налога (отражаемое в пассиве баланса) для компании. Разница между ними трактуется как *отложенный или отсроченный налог*. Взаимосвязь между ними можно представить в следующем виде:

Расходы на налог = Налог к уплате +(-) Отложенный налог

Если бухгалтерская прибыль больше налоговой, и соответственно расходы на налог больше налога к уплате, то отложенный налог называется *отложенное налоговое обязательство (ОНО)*, а если меньше, то как *Отложенный налоговый актив (ОНА)*. Отложенный налог возникает лишь в случаях, когда разница между бухгалтерской и

налоговой прибылями будет элиминирована с течением времени.

Разница между бухгалтерской и налоговой прибылями, возникающая в один учетный период и реверсируемая (элиминируемая, компенсируемая, уничтожаемая) в последующие называется *временная разница*.

Кроме временных разниц между бухгалтерской и налоговой прибылями, существуют *постоянные разницы*, которые не элиминируются с течением времени и возникают в результате того, что некоторые статьи включаются в расчет бухгалтерской прибыли, но **никогда** не включаются в расчет налоговой, и, наоборот, включаются в расчет налоговой, но **никогда** не включаются в расчет бухгалтерской.

5.4. Отчет о полной прибыли

С 2007 года в связи с принятием новой редакции МСФО (IAS) 1 все доходы и расходы должны быть представлены в одном отчете (отчете о полной прибыли) или двух отчетах (в отчете о прибылях и убытках и отчете о полной прибыли) - отдельно от изменений капитала при участии собственников. Прочие статьи полной прибыли (то есть помимо отражаемых в отчете о прибылях и убытках) должны быть включены в отчет о полной прибыли. А в отчетности нужно отражать совокупную полную прибыль.

Отчет о полной прибыли служит связующим звеном между балансовыми отчетами прошлого и нынешнего учетных периодов и показывает, за счет чего произошли изменения в нынешнем балансе по сравнению с прошлым. Другими словами, этот отчет показывает, как изменяется капитал акционеров компании под воздействием доходов и расходов, осуществленных в текущем периоде.

Отчет о полной прибыли представляет информацию о результатах деятельности компании.

Способы представления доходов и расходов:

- Отчет о полной прибыли (одна форма отчетности);
- Отчет о компонентах прибыли и убытков и Отчет, который начинается сразу после отчета о прибыли или убытках и показывает компоненты прочей комплексной прибыли (две формы отчетности)

Отчет о полной прибыли должен содержать статьи:

- 1) выручка;
- 2) финансовые затраты;
- 3) доля прибыли или убытка ассоциированных или совместных компаний, учитываемая долевым методом;
- 4) расходы по налогу;
- 5) единая сумма посленалоговой прибыли (убытка) от прекращенных операций и посленалоговой прибыли (убытка), признанной в связи с переоценкой по справедливой стоимости ниже стоимости продажи или в связи с выбытием активов или групп выбытия, относящихся к прекращенным операциям;
- 6) (чистая) прибыль или убыток;
- 7) отдельно прочие статьи полной прибыли, классифицированные по характеру (помимо сумм, отражаемых по статье 8);
- 8) доля в прочих статьях полной прибыли ассоциированных или совместных компаний, учитываемая долевым методом;
- 9) совокупная полная прибыль.

Кроме того, компания должна представить в отчете о полной прибыли следующие статьи:

- прибыль или убыток отчетного периода, приходящиеся на долю меньшинства и собственников компании;
- совокупная полная прибыль отчетного периода, приходящаяся на долю меньшинства и собственников компании.

Компания обязана раскрыть в отчете о полной прибыли или примечаниях сумму

налога на прибыль, относящегося к каждой прочей статье полной прибыли, включая корректировки в связи с перекалфикацией (перегруппировкой). Прочие статьи полной прибыли могут быть представлены в двух вариантах:

- за минусом налогового эффекта;
- без вычета соответствующего налогового эффекта и с отражением совокупного налогового эффекта от всех прочих статей полной прибыли.

Некоторые статьи при их наличии должны быть представлены отдельно:

10) списание стоимости запасов до величины чистой реализуемой ценности или стоимости недвижимости, машин и оборудования до возмещаемой стоимости или компенсация таких списаний;

11) реструктуризация деятельности компании и компенсация расходов на создание соответствующих оценочных обязательств (списание оценочных обязательств);

12) результат выбытия недвижимости, машин и оборудования;

13) результат выбытия инвестиций;

14) прекращенные операции;

15) результаты судебных решений;

16) компенсация прочих оценочных резервов.

Расходы, сгруппированные по характеру, могут быть представлены следующим образом:

	2011 г.	
Выручка		195.000
Прочие доходы		10.333
Изменение запасов готовой продукции и НЗП	57.550	
Использованные материалы	48.000	
Расходы на вознаграждение работников	22.500	
Амортизационные расходы	9.500	
Прочие расходы	4.500	
Итого расходов		(142.050)
Прибыль до налогов		63.283

Такая группировка отвечает раскрытию элементов затрат. В данном фрагменте отчета о прибылях и убытках в крайней правой колонке показаны доходы организации по основной и прочей деятельности (то есть выручка и прочие доходы), из которых вычитается сумма всех расходов, показанная в скобках, то есть со знаком минус. Детализация состава расходов отражена в левой числовой колонке. Продемонстрированная последовательность расчета показателя прибыли (или любого другого показателя), где компоненты факторов прибыли раскрываются в отдельных колонках таблицы, расположенных левее, характерна для отчетных форм, составляемых бухгалтерами Великобритании и США, а также принята в МСФО. При этом несколько колонок отчетной формы объединяет один заголовок, а именно указание на отчетный период, например, 2007 г.

Группировка расходов по их функции схожа с российским Отчетом о прибыли и убыткам:

	2011 г.
Выручка	195.000
Себестоимость проданных товаров	(110.000)
Валовая прибыль (выручка минус себестоимость)	105.000
Прочие доходы	10.333

Затраты на сбыт (коммерческие расходы)	(10.500)
Административные расходы	(12.350)
Прочие расходы	(9.200)
Прибыль до налогов	63.283

Тема 6 Учет инвестиций и раскрытие информации о связанных сторонах (Международные стандарты финансовой отчетности № 40, 24, 22, 27, 28, 31)

6.1. МСФО № 40 «Инвестиционная собственность».

Инвестиционная собственность - финансовые вложения в материальные активы, которые не предполагается использовать в хозяйственной деятельности организации или для продажи в ходе обычной деятельности. Это: земля и здания, используемые для получения доходов от прироста стоимости, а также арендной платы, не участвующие в процессе производства и реализации товаров и услуг; не используемые в административных целях; не предназначенные для продажи в обычных операциях данной организации.

Инвестиционная собственность оценивается по себестоимости ее приобретения или строительства, не исключая и строительства хозяйственным способом. В состав себестоимости входят:

- цена объекта, в т.ч. цена договорного подряда при строительстве подрядчиком или сумма всех затрат на дату завершения строительства объекта при хозяйственном способе строительства;
- юридические, консультационные услуги, регистрация и т.п.затраты, прямо связанные с данной инвестиционной собственностью;
- последующие дополнительные расходы в случае, если они повышают доходность инвестиционной собственности.

6.2. Понятие капитала

В соответствии с «Принципами...» МСФО «Капитал — это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств».

Такая трактовка капитала обусловлена тем, что в случае ликвидации компании кредиторы имеют приоритет перед собственниками, и их требования удовлетворяются в первую очередь. Вследствие того, что в международной практике капитал рассматривается как разница между активами и обязательствами, он иногда называется чистым капиталом или чистыми активами компании.

МСФО не содержат специального стандарта, посвященного вопросам учета операций с собственными акциями, за исключением двух интерпретаций, выпущенных Постоянным комитетом по интерпретациям — ПКИ 16 «Акционерный капитал — вновь приобретенные собственные долевые инструменты» и ПКИ 17 «Капитал — затраты на сделки с собственными долевыми инструментами».

Источниками информации об основных принципах учета и представления в отчетности операций с собственными акциями являются «Принципы...», МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов» МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации». МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», а также уже упомянутые выше ПКИ 16 и ПКИ 17.

В стандарте МСФО 30 предусматривается раскрытие в финансовой отчетности следующей информации относительно собственного капитала компании: количество выпущенных простых и привилегированных акций; непоплаченный акционерный капитал; номинальная и рыночная (объявленная) стоимость акций; движение по счетам акционерного капитала; распределение и выплата дивидендов; отложенные дивиденды по

привилегированным кумулятивным акциям; выкупленные акции; премии на акцию; добавочный капитал (эмиссионный доход) и доход от переоценки; резервы; накопленная нераспределенная прибыль.

Таким образом, собственный капитал компании включает две основные составляющие:

- 1) *вложенный капитал (paid-up capital)* — инвестиции акционеров компании;
- 2) *накопленную нераспределенную прибыль (retained earnings)*, которая реинвестирована в бизнес. Соответственно отрицательная величина нераспределенной прибыли представляет собой убыток и отражается в финансовой отчетности со знаком «минус».

6.3. Структура акционерного капитала и операции с ним

Акционерный капитал учитывается по номинальной стоимости выпущенного капитала вышеназванным группам.

Оплата сверх номинальной стоимости акционерного капитала компании открытого типа образует *эмиссионный доход (добавочный капитал (share premium capital))*.

Различают две основные разновидности акций:

1. Обыкновенные (простые, обычные);
2. Привилегированные.

Обыкновенные акции (common stock)

Обыкновенные акции - это акции, дающие владельцу право голоса, дивиденды на которые начисляются в зависимости от прибыли компании. Под дивидендами подразумевается распределение активов компании (доля чистой прибыли) между ее акционерами. Дивиденды могут выплачиваться ежеквартально, один раз в полгода и один раз в год. Объявляются дивиденды Советом директоров.

Привилегированные акции (preferred stock)

Привилегированные акции не дают права голоса держателю акции, однако они имеют определенные преимущества по сравнению с обыкновенными акциями. Во-первых, это преимущество в получении дивидендов. Владельцы привилегированных акций получают дивиденды:

1. В фиксированной сумме.
2. Раньше, чем владельцы обыкновенных акций.

Кроме того, привилегированные акции могут иметь права конвертации. Конвертируемые привилегированные акции (convertible preferred stock) дают владельцу право по его желанию обменять (конвертировать) их на обыкновенные акции по коэффициенту, оговоренному в контракте.

Выкуп собственных акций

В некоторых случаях корпорации используют обратный выкуп акций у их держателей. Такие акции (redeemable shares) могут быть в дальнейшем перепроданы другим владельцам или аннулированы. Выкуп акций и их перевод в резерв могут преследовать разные цели, среди которых основными являются:

1. Стабилизация цен на акции компании.
2. Снижение числа акций на рынке.
3. Для продажи собственному персоналу на льготных условиях.
4. Использование акций в качестве оплаты для приобретения других ценных бумаг.
5. Повышение дохода в расчете на одну акцию.
6. Сокращение дивидендных выплат за счет снижения числа акций у сторонних держателей.

7. Предотвращение поглощения компании посредством скупки ее акций.

Интерпретация ПКИ 16 классифицирует операцию по выкупу собственных акций как уменьшение оплаченного капитала компании. В отчетности (в бухгалтерском балансе) результат данной операции — выкупленные акции - отражаются в разделе «Капитал» как

его уменьшение, при этом в активе баланса данные акции не фигурируют. Выкупленные акции не являются активом. Они уменьшают акционерный капитал и приводятся к контрастнейшему.

Формальное аннулирование выкупленных акций

Полное или частичное аннулирование выкупленных акций сопровождается внесением соответствующих поправок в устав корпорации (акционерного общества), в результате которого они переводятся в статус не подлежащих перепродаже и повторному выпуску или в статус невыпущенных акций. При аннулировании выкупленных акций на их сумму кредитуются счета выкупленных акций, а балансы всех счетов, отражающих движение выкупленных акций, пропорционально сокращаются посредством их дебетования. Если имеется остаток по кредиту, то остаток относится на счет вложенного капитала, полученного при аннулировании акций. При наличии остатка по дебету он относится на счет нераспределенной прибыли, баланс которого сокращается на соответствующую сумму.

Дробление акций

Дробление капитала (реклассификация акций) (split) - одна из достаточно часто встречающихся операций с акционерным капиталом. Дробление капитала - увеличение числа акций при пропорциональном снижении номинальной стоимости отдельной акции. Наиболее частых целей дробления акций являются: 1. Ускорение оборачиваемости акций. 2. Распространение акций среди более широкого круга лиц.

В результате этой операции возникает потеря стоимости каждой акции. Данная потеря компенсируется акционерам посредством передачи им эквивалентного дополнительного числа акций меньшего номинала. В итоге суммарная стоимость акций, находящихся в руках каждого акционера, не меняется, поэтому такие операции называют «бумажными».

Изменение номинальной стоимости акции сопровождается принятием соответствующих поправок к уставу корпорации.

В результате операции дробления акций итоговый баланс акционерного капитала компании не меняется.

6.4. Нераспределенная прибыль

Вторая часть собственного капитала компании – это чистая прибыль, после уплаты налогов, не распределенная между акционерами, а реинвестированная в компанию в качестве источника финансирования и представляющая собой заработанный капитал (earned capital).

Большинство компаний удерживают часть своих доходов, чтобы уменьшить зависимость от внешних рынков капитала.

Выплата дивидендов

Дивиденды по обыкновенным акциям объявляются (декларируются) советом директоров акционерного общества и с этого момента отражаются как краткосрочная задолженность компании ее акционерам, подлежащая выплате в течение учетного периода или операционного цикла (цикла деятельности) компании. Дивиденды по привилегированным акциям не объявляются и отражаются в сносках и примечаниях к финансовой отчетности.

Компания может выплачивать дивиденды в виде: 1. Денежных средств; 2. Других активов компании; 3. Собственных акций; 4. Долговых обязательств.

6.5. Резервы

Резервы компаний могут образовываться :

1. На основе национального законодательства;
2. В соответствии с уставом и учредительным документам компании;
3. По решению Совета директоров (другого органа управления компанией).

Виды и размеры резервов МСФО не определены. Однако общим правилом является расчет общей суммы резервов, которая равна разнице чистых активов компании и ее уставного (акционерного) капитала.

Резервы можно подразделить на уставные и неуставные.

Уставные резервы создаются по требованию законодательства страны и могут включать: эмиссионный доход и резервный капитал. *Неуставные резервы* создаются по инициативе компании и могут включать: часть нераспределенной прибыли, направляемую на дивиденды; резервы материального поощрения; резервы на развитие компании и т.п.

Некоторые компании в балансах в составе резервов отражают т.н. «поправки»: резерв по сомнительным и безнадежным долгам, резерв на выплату отпускных, резерв амортизации основных средств и нематериальных активов, резерв переоценки инвестиций. Принципиальное отличие поправок от резервов состоит в том, что первые, как правило, создаются за счет текущих затрат компании и ее обязательств (иногда за счет прибыли), а вторые - только за счет прибыли. Начисляемые резервы имеют строго целевое назначение, поэтому убыток компании может быть списан либо за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, либо за счет резерва для покрытия убытков. При отсутствии источника покрытия убыток приводится в балансе контрстатьей к капиталу.

6.6. Отчет об изменениях в капитале

В 2007 году в связи с принятием новой редакции МСФО (IAS) 1 содержание Отчета об изменениях в капитале несколько изменилось.

В предыдущей версии стандарт требовал представления отчета о прибылях и убытках, который включал статьи доходов и расходов, признанных для отражения в данном отчете. Те статьи доходов и расходов, которые были признаны в данном отчетном периоде, но не подлежали включению в отчет о прибылях и убытках, следовало отражать в отчете об изменениях капитала наряду с изменениями капитала при участии собственников. Альтернативный вариант - в "отчете о признанных доходах и расходах", отражающем прибыль или убыток отчетного периода (как итог отчета о прибылях и убытках), прочие доходы и расходы, эффект изменения учетной политики и корректировки ошибок.

МСФО (IAS) 1 в новой редакции требует все изменения капитала, возникшие вследствие операций с собственниками как таковыми (то есть при участии собственников), отражать отдельно от изменений капитала без участия собственников. Компаниям не разрешается представлять статьи полной прибыли (то есть изменения капитала без участия собственников) в отчете об изменениях капитала. Это требование обусловлено необходимостью агрегирования информации со сходными характеристиками и разделения статей с различными характеристиками.

В отчете об изменениях капитала должны быть отражены:

5. Совокупная полная прибыль отчетного периода с разделением на две части - приходящаяся на собственников материнской компании и приходящаяся на долю меньшинства.

6. По каждой статье капитала эффект ретроактивного применения учетной политики и ретроактивного пересчета статей в соответствии с МСФО (IAS) 8.

7. Суммы операций с собственниками как таковыми с разделением на вклады и изъятия.

8. Сверка остатка на начало и конец отчетного периода по каждой статье капитала.

Кроме того, в самом отчете или в примечаниях к нему компания должна раскрыть суммы дивидендов, признанных как распределение собственникам, и соответствующие показатели в расчете на акцию.

Статьи детализированы по видам капитала: уставный капитал, эмиссионный доход,

фонд переоценки, прибыль накопленная и другие.

Как правило, отчет об изменениях в капитале содержит остатки за три смежных года.

Тема 7. Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности (МСФО № 10, 19, 20, 26, 32, 39, 2н, 5н)

7.1. Понятие и состав обязательств

Как уже упоминалось выше, согласно МСФО **обязательство** (liabilities) - это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

В МСФО приняты **два вида классификации** обязательств.

Основная классификация: все обязательства, в зависимости от степени определенности времени и суммы их исполнения, можно подразделить на:

1. Обязательства, признанные в балансе как **кредиторская задолженность** (поставщикам и подрядчикам, персоналу организации, по налогам в бюджет, банкам по кредитам, пенсионным фондам и т.п.).

2. Обязательства, признанные в балансе как **резервы**. К ним относятся существующие на отчетную дату обязательства организации, которые с большой вероятностью приведут к оттоку экономических выгод и величина которых может быть достоверно оценена (МСФО 37). Примером события, вызывающего появление такого обязательства, могут служить продажи товаров с гарантиями, которые могут привести к возникновению обязательств в случае, если в течение гарантийного срока у товаров будет обнаружен какой-либо дефект. Несмотря на то, что на момент продажи поставщик не знает точно, какую именно сумму ему придется выплатить покупателям либо израсходовать на устранение дефектов, обычно предприятия ведут соответствующую статистику и могут на основе предыдущего опыта с достаточной степенью достоверности определить величину обязательства;

3. Обязательства, не признанные в балансе (т.н. **условные обязательства**). К ним относятся:

- обязательства, которые существуют на отчетную дату и являются результатом предшествующих операций, но либо вероятность оттока экономических выгод в связи с этими обязательствами невелика, либо их величина не может быть достоверно оценена (например, судебное разбирательство, до окончания которого обычно бывает невозможно достоверно оценить размер будущего обязательства);

- возможные обязательства, которые могут возникнуть в результате предшествующих операций в зависимости от того, произойдет или нет в будущем некоторое событие (например, единичная гарантия по займу (например, облигационному), выданная третьим лицом).

Помимо основной классификации в МСФО 1 предлагается *вспомогательная классификация*: деление признаваемых в балансе обязательств на краткосрочные (текущие) и долгосрочные. Такое деление возможно, но не обязательно.

7.2. Оценка обязательств

Согласно МСФО в финансовой отчетности в разной степени и в разной комбинации используется ряд различных методов оценки. Обязательства могут оцениваться следующими методами:

- *фактическая стоимость приобретения*. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях (например, налоги на прибыль), по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел;

- *восстановительная стоимость*. Обязательства отражаются по

недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент;

- *возможная цена исполнения*. Обязательства отражаются по стоимости их исполнения, то есть по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для исполнения обязательств при нормальном ходе дел;

- *дисконтированная стоимость*. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

7.3. Краткосрочные обязательства

Погашение краткосрочных / текущих обязательств (*short-term liabilities / current liabilities*) требует использования тех ресурсов, которые при отсутствии этих обязательств могли быть использованы в повседневной деятельности компании. В этом заключается их важнейшее отличие от обязательств долгосрочных. Еще один отличительный признак текущих обязательств состоит в том, что они обращаются в денежные средства или используются в течение одного цикла деятельности компании или в течение года после даты составления балансового отчета (в зависимости от того, какой из данных промежутков времени дольше).

Обычно краткосрочные обязательства делят на две группы:

1. Детерминированные или четко определенные обязательства;
2. Условные / непредвиденные / возможные потенциальные обязательства.

Иногда из состава второй группы выделяют оценочные обязательства.

Детерминированные обязательства (*determinable liabilities*) - обязательства, которые можно точно определить как с точки зрения существования или законодательных требований, так и с точки зрения величины (сумма четко оговорена). Они возникают из: договора (например, договор на проведение аудиторской проверки); контракта (например, на поставку партии мебели); на основе законодательства (например, начисление налогов). Это: счета к оплате (*accounts payable*); векселя к оплате (*notes payable, short-term notes payable*); дивиденды к выплате (*dividends*); возвратные депозиты (*returnable deposits*) и авансы (*advances*); отложенные расходы (*deferred revenue*); начисленные обязательства, вытекающие из признания расходов; налоги к выплате (*deferred taxes*); задолженность по аренде; задолженность по займам; текущая часть долгосрочной задолженности, срок которой истекает в течение года с даты составления баланса (*current maturities of long-term debt*) и пр.

Возможные / непредвиденные / условные потенциальные обязательства (*contingent liabilities*) - это:

а) возможное обязательство, возникающее из прошлых событий и существование которого будет подтверждено наступлением или ненаступлением одного и более неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании;

б) текущее обязательство, возникающее из прошлых событий, но непризнанное, так как нет вероятности того, что потребуются выбытие ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, для урегулирования обязательств; или сумма обязательств не может быть оценена с достаточной надежностью.

Оценочные обязательства (*estimated liabilities*). - включают обязательства, точная сумма которых не может быть определена до наступления определенной даты. Это:

- задолженность по налогу на прибыль, которая не может быть точно рассчитана до того момента, когда будут отражены все финансово-хозяйственные операции и на их базе сделан расчет по налогу;

- задолженность по налогу на имущество, которая может быть рассчитана только после отражения всех операций, связанных с налогооблагаемым имуществом;

- обязательства, возникающие в результате судебных преследований, исков;
- обязательства, возникающие в результате требований возмещения ущерба;
- гарантийные обязательства, которые берет на себя фирма при продаже товаров и которые могут быть точно оценены только в процессе эксплуатации этих товаров покупателями.

Обязательства по заработной плате

Обязательства по заработной плате является одним из видов краткосрочной задолженности организации. КМСФО выпустил два стандарта, регламентирующих учет расчетов с персоналом. Это МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)».

МСФО предусматривают раскрытие пяти основных форм расчетов с персоналом: краткосрочные вознаграждения, включая отпускные и премиальные; выходные пособия; пенсионное обеспечение по планам с установленными взносами; пенсионное обеспечение по планам с установленными выплатами; компенсационные выплаты с долевыми инструментами.

Краткосрочные вознаграждения работникам включают выплаты сотрудникам в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги компании и заработал соответствующее вознаграждение. Это: заработная плата персоналу и взносы на социальное страхование; отпускные по ежегодным оплачиваемыми отпусками; пособия по болезни, по уходу за ребенком и в связи с беременностью; премиальные и участие в прибыли (дивиденды). Краткосрочные вознаграждения занятым работникам могут включать: вознаграждения в денежной форме; медицинское обслуживание; обеспечение жильем и транспортом; бесплатные или дотируемые товары и услуги.

Премиальные и участие в прибыли

Участие сотрудников в прибыли и премии по результатам работы за год начисляются в течение всего периода в зависимости от финансовых результатов деятельности фирмы. Выплата обычно производится по окончании отчетного периода.

Начисление резерва по выплате премиальных и вознаграждений в виде участия в прибыли производится независимо от того, что отдельные работники могут: не выполнить условия премирования; ставить работу в компании раньше установленного срока; по иным причинам утратить право на премирование и участие в прибылях.

Если начисленные суммы обязательств перед персоналом не выплачиваются в течение 12 месяцев после окончания соответствующего периода, то они переклассифицируются в обязательства по другим долгосрочным вознаграждениям или компенсационным выплатам.

Обязательства компании по выплатам премиальных и вознаграждения в виде участия в прибыли начисляются в учете как расходы данного периода, а не как распределение чистой прибыли. Эти выплаты рассматриваются как разновидность оплаты труда, связанной с услугами работников для компании, вне какого-либо отношения этих работников к капиталу компании и, следовательно, к распределению прибыли.

Вознаграждения, выплачиваемые по окончании трудовой деятельности (пенсионные обязательства)

Данные операции возникают по соглашениям с работниками и требуют проведения предварительных операций по планам пенсионного обеспечения. К ним относятся: пенсионные выплаты; страхование жизни; медицинское обслуживание по окончании периода занятости.

МСФО 26 рассматривает два вида пенсионных планов: 1. Планы с установленными взносами и 2. Планы с установленными выплатами.

Схема *пенсионных планов с установленными взносами* применяется и в России. Для этого вида выплат характерно наличие обязанности компании по уплате определенных взносов в Пенсионный фонд независимо от последующих выплат пенсионного

вознаграждения. Компания не несет ответственности ни за размер, ни за продолжительность пенсионных выплат, которые будут производиться после выхода работника на пенсию.

По планам пенсионного обеспечения с установленными взносами сумма компенсационных выплат после окончания трудовой деятельности работника определяется суммой взносов компании, а также суммой взносов самого работника (если они имеют место) в пенсионный фонд и суммой доходов на вложенные средства в данный фонд за все время их свободного использования самим фондом.

Вторым типом пенсионных расчетов, который совершенно отсутствует в России, являются *пенсионные планы с установленными выплатами*. Согласно этим планам, компания принимает на себя обязательства выплачивать непосредственно или через специализированную организацию - фонд пенсионные вознаграждения определенного размера бывшим работникам. То есть предприятие берет на себя полную ответственность за пенсионное обеспечение своих сотрудников.

Выходное пособие - это оплата за вынужденное увольнение по требованию компании при расторжении трудового договора. Затраты на его выплату не принесут никаких экономических выгод фирме ни сейчас, ни в будущем. Они должны быть немедленно признаны в качестве расходов текущего отчетного периода. В случае, когда выходное пособие должно быть выплачено по истечении двенадцати месяцев от отчетной даты или более длительного периода, оно признается в балансе как дисконтированная сумма обязательств.

Компенсационные выплаты долевыми инструментами

Еще одним отличием общемировой практики от российской являются расчеты с работниками, по которым последние имеют право на получение долевых инструментов, выпущенных самой компанией. Работник получает долевые инструменты (акции) и может распоряжаться ими или в целях получения процентного дохода, или для спекулятивных операций на бирже.

7.4. Долгосрочные обязательства

МСФО, специально посвященного вопросам учета и отражения в отчетности долгосрочных обязательств нет. Отдельные вопросы регулируются МСФО 17 «Учет лизинга»- обязательства, возникающие в результате долгосрочной аренды; МСФО 19 «Затраты на пенсионное обеспечение» - обязательства по пенсионному обеспечению; МСФО 32 «Финансовые инструменты» - финансовые обязательства. Основными типами долгосрочных обязательств являются: 1. Облигации к выплате (bonds payable); 2. Векселя к оплате (bonds payable); 3. Закладные к оплате (mortgages payable); 4. Лизинговые обязательства (lease liabilities); 5. Пенсионные обязательства (pension liabilities)

Тема 8. Методика трансформации Российской финансовой отчетности в отчетность по МСФО

8.1 Суть трансформации

Развитие рыночных отношений в стране, установление долгосрочных торговых связей, создание организаций с иностранными инвестициями и выход ценных бумаг на международный рынок требуют устранения трудностей в понимании зарубежными партнерами информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности российских организаций. Для приведения показателей, содержащихся в российской отчетности, к Международным стандартам финансовой отчетности осуществляется перегруппировка отчетных (учетных) данных, или трансформация бухгалтерской отчетности.

Трансформация бухгалтерской отчетности - это составление отчетности по определенным стандартам путем корректировки статей имеющейся отчетности.

Суть трансформации состоит в дополнительной интерпретации первичной бухгалтерской информации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Трансформация отчетности проводится после составления бухгалтерской отчетности в соответствии с отечественными правилами. Для целей трансформации необходимы следующие документы и информация:

1. Бухгалтерский баланс.
2. Отчет о прибылях и убытках.
3. Оборотно-сальдовый баланс по счетам бухгалтерского учета.
4. Приказ "О формировании учетной политики компании".
5. Для основных средств и нематериальных активов (счета 01, 02, 04, 05, 07, 08) - информация о движении основных средств по группам; расшифровка обязательств, возникающих в результате приобретения и реализации основных средств, оборудования к установке и капитальных вложений; методы начисления амортизации по основным группам основных средств; информация о неиспользуемых основных средствах, основных средствах в залоге, основных средствах, имеющих 100%-ный износ.
6. Для долгосрочных и краткосрочных инвестиций (счет 58) - информация о движении инвестиций по основным видам; расшифровка обязательств, возникающих в результате приобретения и реализации инвестиций; основные реквизиты (вид ценной бумаги, эмитент, процентный доход (дивиденды), доля участия в капитале, даты получения и погашения).
7. Для расходов будущих периодов (счет 97) - данные о движении за отчетный период по видам расходов.
8. Информация о дебиторской и кредиторской задолженности: развернутое сальдо по счетам бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности - 60, 62, 70, 71, 73, 76, 79; данные о безнадежных и сомнительных долгах; расшифровка сумм созданного резерва (счет 63); аналитическая информация о дебиторской и кредиторской задолженности по видам: за товары, услуги, сырье и материалы, основные средства, нематериальные активы, прочие виды; необходимо разбить дебиторскую и кредиторскую задолженности на долгосрочную и краткосрочную.
9. Остатки по счетам 68, 69, которые необходимо раскрыть по видам налогов и отчислений. Для полученных краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов (счета 66, 67) необходимо представить следующую информацию: движение по видам кредитов и займов (указать кредитора или займодавца); сроки получения и погашения; залоговое обеспечение; процентные ставки.
10. Дебетовые обороты по счетам 20, 23, 25, 26, 29, которые необходимо раскрыть по элементам затрат.
11. Обороты по счетам 90, 91, 99, которые необходимо представить по видам доходов и элементам затрат.
12. Данные об уставном капитале (счет 80) по видам акций с указанием их количества и номинала.
13. Остатки по счетам учета товарно-материальных запасов (ТМЗ) (счета 10, 41, 43) с разбивкой их по видам запасов, отражением ТМЗ в залоге, неликвидных ТМЗ.
14. Остатки по счетам учета денежных средств (счета 50, 51, 52, 55) с раскрытием их по видам валют и имеющихся ограничений на использование денежных средств.

8.2 Этапы трансформации

Трансформация финансовой отчетности требует индивидуального подхода для каждого предприятия, поэтому список необходимых документов для трансформации финансовой отчетности разных компаний может существенно отличаться от приведенного выше.

Первый этап трансформации российской отчетности в отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, включает анализ: счетов для составления бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств и др.; состояния бухгалтерского учета предприятий; учетной политики.

Прежде чем приступать к выполнению процесса трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО, необходимо ознакомиться с принятой учетной политикой компании. Учетная политика - это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Согласно требованиям МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" учетная политика включает (но не ограничивается этим) следующие моменты:

- признание выручки;
- принципы, сведения, включая дочерние и ассоциированные компании;
- объединения компаний;
- совместная деятельность;
- признание и амортизация материальных и нематериальных активов;
- капитализация затрат по займам и других затрат;
- договоры подряда;
- инвестиционная собственность;
- финансовые инструменты и инвестиции;
- аренда;
- запасы;
- налоги;
- резервы;
- затраты на пенсионное обеспечение;
- пересчет иностранной валюты и хеджирование;
- информация по сегментам;
- определение денежных средств и их эквивалентов;
- учет инфляции;
- правительственные субсидии.

В процессе анализа рекомендуется определить соответствие отдельных разделов учетной политики компании требованиям и принципам МСФО. Особо следует обратить внимание на соблюдение основополагающих допущений МСФО: методов начисления и непрерывности деятельности.

По итогам анализа учетной политики компании определяются участки учета, на которых следует сконцентрировать особое внимание, и намечаются основные направления дальнейшей работы.

На **втором этапе** формируются оборотно-сальдовые ведомости в российской системе счетов бухгалтерского учета (РСБУ), готовятся рабочие документы (рабочие таблицы), на основе которых выявляются и прослеживаются различия РСБУ и МСФО в отражении хозяйственных операций.

На основе остатков оборотно-сальдовой ведомости необходимо составить рабочие таблицы и сформировать пробные балансы на начало и конец отчетного периода.

На базе предоставленной компанией бухгалтерской информации (первичных документов, регистров бухгалтерского учета), а также заполненных рабочих таблиц составляются рабочие документы. В рабочих документах помимо бухгалтерской информации указываются также пояснения консультантов, имеющие значение для дальнейших этапов трансформации финансовой отчетности компании в соответствии с МСФО.

Следует отметить, что рабочие документы составляются по мере необходимости при проведении процесса трансформации. Количество рабочих документов и их содержательная часть зависят от специфики бухгалтерского учета каждого предприятия,

поэтому разработка унифицированных форм рабочих документов не представляется возможной.

На **третьем этапе** (наиболее значимом) составляются корректирующие проводки, по своему экономическому содержанию отвечающие основополагающим допущениям, принципам, признакам и ограничениям МСФО и доводящие значение каждого счета по экономическому содержанию и количественному (численному) значению до уровня требований международных стандартов. По результатам корректирующих проводок формируются новые пробные балансы и отчеты, как правило, в российском **Плане** счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, но по экономическому содержанию и хозяйственному назначению - в новой системе отчетности.

На основе данных отчетности, подготовленной в РСБУ, в результате изменения признания и оценки соответствующих показателей (в случае необходимости - введения новой классификации и переклассификации счетов) производится доведение их значений по количественным и качественным характеристикам и параметрам до указанного уровня. Этот этап является наиболее сложным и трудоемким и с точки зрения формирования верных профессиональных суждений о проведении и корректировке счетов, и с точки зрения сопоставления основных различий РСБУ и МСФО в оценке и учете.

Для упрощения и лучшего понимания процесса трансформации все корректировочные проводки следует выполнять в российском **Плане** счетов.

В ходе проведения трансформации возникает необходимость в составлении двух типов корректировочных проводок:

- корректировочные проводки первого типа для отражения событий, относящихся к прошлому периоду. Для более наглядного представления корректировок данного типа открывается специальный счет **84-12 "Корректировки нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет"**;

- корректировочные проводки второго типа для отражения событий, относящихся к отчетному периоду. Для более наглядного представления корректировок данного типа открывается специальный счет **84-11 "Корректировки нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) текущего периода"**.

Возможно, что при проведении трансформации будут выявлены какие-либо несоответствия требованиям РСБУ при отражении тех или иных операций. Тогда для обеспечения достоверности финансовой отчетности возникнет необходимость в корректировках, которые не связаны с отличиями МСФО и РСБУ.

На **четвертом этапе** решается техническая задача - реклассификация счетов РСБУ в счета МСФО.

После проведения корректировочных проводок наступает не менее значимый этап трансформации отчетности российских предприятий в отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, - осуществление реклассификации скорректированных счетов.

На данном этапе необходимо подготовить План счетов бухгалтерского учета по (в соответствии с) МСФО. Он строится, как правило, на основе использования четырехразрядной системы счетов с подразделением на счета:

- активов (с выделением текущих и долгосрочных активов);
- обязательств (с выделением текущих и долгосрочных обязательств);
- капитала;
- производных к ним счетов доходов и расходов.

Разработке Плана счетов бухгалтерского учета по МСФО предшествует построение модели группировки международных стандартов по принципу отражения в них основных показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, сводной отчетности и влияния на отчетность.

На **пятом этапе** осуществляется составление финансовой отчетности (в соответствии с МСФО и на основе разработанных нами схем) - пробных, а затем

окончательных: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале и пояснений к ним в соответствии с МСФО на основе разработанных нами схем составления этих отчетов.

На заключительном этапе трансформации отчетности российских предприятий в отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, в результате осуществления корректирующих проводок, реклассификации счетов и составления пробных балансов окончательно формируются финансовые отчеты.

8.3 Процесс трансформации

Отчет о финансовом положении на дату окончания периода показывает изменение имущественного состояния предприятия за определенный промежуток времени. Для составления отчета о финансовом положении необходимо определить, представлять ли краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельную классификацию в самом отчете или нет. Такая раздельная классификация краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств позволяет отделить чистые активы, постоянно циркулирующие в качестве оборотного капитала, от тех активов, которые используются в долгосрочных операциях компании. Информация о сроках погашения активов и обязательств полезна для оценки ликвидности и платежеспособности компании. Для подготовки отчета о финансовом положении необходимо:

- составить пробные балансы на начало и конец отчетного периода по данным предприятия на основе оборотно-сальдового баланса предприятия;
- внести необходимые корректировочные проводки и привести счета в соответствие с предлагаемым Планом счетов и МСФО;
- составить преобразованный баланс на конец периода;
- внести проводки по реклассификации;
- составить пробный отчет о финансовом положении на дату окончания периода в соответствии с МСФО;
- составить окончательный отчет о финансовом положении в соответствии с МСФО.

Линейные статьи бухгалтерского баланса формируются в результате обработки большого количества хозяйственных операций, которые структурно объединяются в группы в соответствии с их характером и функцией.

Каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения и не должны представляться отдельно. Информация является существенной, если ее раскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, которые принимаются на основе финансовой отчетности.

Отчет о финансовом положении компании может включать следующие статьи:

Активы:

1. Текущие активы:

- "Денежные средства и их эквиваленты";
- "Краткосрочные финансовые активы";
- "Счета к получению";
- "Краткосрочная дебиторская задолженность";
- "Дебиторская задолженность по налогам";
- "Товарно-материальные запасы";
- "Расходы, оплаченные авансом".

2. Долгосрочные активы:

- "Основные средства";
- "Инвестиционная собственность";
- "Нематериальные активы";
- "Долгосрочные финансовые активы";
- "Долгосрочные инвестиции";
- "Долгосрочная дебиторская задолженность".

Капитал и обязательства:

3. Текущие обязательства:

- "Счета к оплате";
- "Авансы полученные";
- "Краткосрочные долговые обязательства";
- "Налоги к оплате";
- "Начисленные обязательства";
- "Доходы будущих периодов".

4. Долгосрочные обязательства:

- "Долгосрочные кредиты и займы";
- "Долгосрочные отсроченные счета к оплате";
- "Прочие долгосрочные обязательства".

5. Собственный капитал:

- "Уставный капитал";
- "Дополнительный неоплаченный капитал";
- "Резервный капитал";
- "Нераспределенная прибыль".

Дополнительные линейные статьи должны представляться в отчете тогда, когда это требуется МСФО или когда такое представление необходимо для достоверного представления финансового положения компании.

Название и порядок расположения статей могут изменяться в соответствии с характером деятельности и особенностями операций компании.

В примечании к отчету о финансовом положении компания раскрывает подклассы каждой из представленных линейных статей, классифицированных в соответствии с осуществленными операциями компании. Каждая из представленных статей должна разбиваться по ее характеру и в соответствии с МСФО. Раскрытия для каждой статьи будут различны, например:

- внеоборотные активы классифицируются в соответствии с МСФО 16 "Основные средства";
- дебиторская задолженность разбивается на задолженность покупателей и заказчиков, задолженность от связанных сторон, предоплаты и прочие суммы;
- запасы разделяются на подклассы в соответствии с МСФО 2 "Запасы", на такие группы, как товары, производственные поставки, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;
- резервы подразделяются на резервы, которые классифицируются в соответствии с операциями компании;
- капитал подразделяется на различные классы оплаченного капитала, эмиссионного дохода.

Каждая компания, основываясь на характере ее операций, должна определить, представлять ли краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельную классификацию в самом отчете о финансовом положении. Актив должен классифицироваться как краткосрочный, когда:

- его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла компании или
- он содержится главным образом в коммерческих целях или в течение короткого срока и его предполагается реализовать в течение 12 мес. с отчетной даты;
- он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, когда:

- его предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла компании или

- оно подлежит погашению в течение 12 мес. с отчетной даты. Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Если компания предпочитает не представлять краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельную классификацию в самом отчете о финансовом положении, то активы и обязательства должны представляться в порядке их ликвидности.

Алгоритм составления отчета о финансовом положении (исходя из сформированных нами основных этапов трансформации отчетности) будет таким.

1. Вначале формируется пробный отчет на начало отчетного периода (на основании данных оборотной ведомости по счетам синтетического учета в соответствии с РСБУ), и в результате корректировочных проводок получается первый преобразованный отчет на начало отчетного периода.

2. Затем в результате реклассификационных проводок готовится пробный отчет о финансовом положении по МСФО на начало отчетного периода.

3. Аналогичным образом по данным оборотно-сальдовой ведомости по счетам синтетического учета в соответствии с РСБУ формируется пробный отчет на конец отчетного периода и по результатам соответствующих корректирующих и реклассификационных проводок - преобразованный отчет на конец отчетного периода, а затем и пробный отчет о финансовом положении по МСФО на конец отчетного периода.

4. На основе сведений двух пробных отчетов по МСФО (на начало и конец отчетного периода) составляется окончательный отчет о финансовом положении по МСФО. Для преобразования пробных отчетов в окончательный статьи группируются в статью по требованиям МСФО:

- статьи "Касса", "Расчетный счет текущих активов" и "Валютный счет текущих активов" - в статью "Денежные средства и их эквиваленты";

- статьи "Счета к получению" и "Прочие счета к получению" за минусом резерва на безнадежные долги - в статью "Счета к получению";

- задолженность сотрудников по подотчетным суммам и задолженность сотрудников по займам выданным - в краткосрочную дебиторскую задолженность;

- дебиторская задолженность по налогам на добавленную стоимость, на прибыль и др. - в дебиторскую задолженность по налогам;

- статьи "Сырье и материалы", "Покупные полуфабрикаты и комплектующие", "Незавершенное производство" и "Готовая продукция" - в статью "Товарно-материальные запасы";

- статьи "Расходы, оплаченные авансом, на поставку товарно-материальных запасов" и "Расходы будущих периодов" - в статью "Расходы, оплаченные авансом";

- статьи "Здания и сооружения", "Производственное оборудование", "Вычислительная техника", "Транспортные средства" за минусом соответствующих износов по категориям основных средств (по долгосрочным активам) - в статью "Чистая стоимость основных средств";

- долгосрочные финансовые активы и финансовые активы в наличии для продажи - в долгосрочную дебиторскую задолженность;

- лицензии, торговые марки за минусом амортизации по ним - в статью "Чистая стоимость нематериальных активов".

По текущим и долгосрочным активам выводятся итоговые строки в отчете о финансовом положении. К примеру, итоговая строка по долгосрочным активам представляет собой сумму чистой стоимости основных средств, долгосрочной дебиторской задолженности и чистой стоимости нематериальных активов.

По текущим обязательствам статьи пробных отчетов группируются в статьи по МСФО:

- счета к оплате за выполненные работы, услуги и товарно-материальные ценности - в статью "Счета к оплате";

- статья "Авансы, полученные от покупателей" и подобные - в статью "Авансы полученные";
- счета по налогам на прибыль, на доходы физических лиц, на имущество, по налогу с продажи, другие - в статью "Налоги к оплате";
- счета по начисленным взносам во внебюджетные фонды (Фонд социального страхования РФ, Пенсионный фонд РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования), по начисленной заработной плате персоналу и начисленным процентам - в статью "Начисленные обязательства".

В долгосрочные обязательства по МСФО включаются долгосрочные кредиты и займы, в собственный капитал - уставный капитал, дополнительный неоплаченный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Итоги подводятся по текущим обязательствам, долгосрочным обязательствам и собственному капиталу.

Отчет о совокупной прибыли за период характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Следует отметить, что МСФО требуют гораздо большей детализации при составлении отчета, чем российские стандарты бухгалтерского учета. Кроме того, МСФО предусматривают несколько иную группировку доходов и расходов, чем российские стандарты. Для составления отчетности по МСФО обычно производятся корректировки, которые затрагивают формирование показателя нераспределенной прибыли отчетного периода и, следовательно, оказывают влияние на величину доходов и расходов компании.

Для подготовки отчета о совокупной прибыли за период необходимо осуществить:

- сбор и анализ информации о доходах и расходах организации;
- переклассификацию доходов и расходов в соответствии с требованиями МСФО;
- внесение корректировочных проводок в рабочие таблицы;
- раскрытие показателя "Операционная прибыль" по элементам затрат;
- составление отчета о прибылях и убытках и раскрытие линейных статей.

В процессе анализа информации по формированию доходов и расходов организации следует определить:

- доходы и расходы по основным видам деятельности;
- элементы затрат, по которым вы будете классифицировать расходы при формировании пояснений к финансовой отчетности;
- общие и административные расходы, расходы на продажу;
- затраты на финансирование;
- нереализованные курсовые разницы;
- прочие доходы и расходы, не относящиеся к основной деятельности.

В соответствии с МСФО отчет о совокупной прибыли за период должен включать как минимум следующие линейные статьи:

- выручку от реализации и другие доходы от основной деятельности;
- результаты операционной деятельности;
- затраты по финансированию;
- долю прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- расходы по налогу на прибыль;
- прибыль или убыток от обычной деятельности;
- результаты чрезвычайных обстоятельств;
- долю меньшинства;
- чистую прибыль или убыток за отчетный период.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в отчете, если это необходимо для достоверного понимания финансовых результатов деятельности компании.

Специфика деятельности, разнообразие операций, совершаемых данным хозяйствующим субъектом, оказывают влияние на классификацию доходов и расходов, используемую на предприятии. Исходя из этого, разработать универсальную классификацию не представляется возможным, но тем не менее стандарты финансовой отчетности содержат требования относительно отдельных групп доходов и расходов, которые должны выделяться на каждом предприятии.

В составе доходов целесообразно выделить следующие группы:

- доходы по видам деятельности (классификация доходов по видам деятельности должна совпадать с классификацией, применяемой при перераспределении расходов);

- прочие доходы;

- доходы от операций с инвестициями;

- доходы от операций с основными средствами;

- доходы по процентам;

- доходы по курсовым разницам;

- другие существенные статьи доходов (выделяются по мере необходимости) (Согласно МСФО 18 "Выручка" доходы и расходы по бартерным операциям при обмене аналогичных товаров не признаются в отчете о прибылях и убытках. В российской практике учета таких ограничений нет. Поэтому в целях удобства при исключении данных доходов и расходов их целесообразно выделить отдельно.);

- доходы прошлых лет.

В составе расходов целесообразно выделить следующие группы:

- себестоимость по видам деятельности (классификация расходов по видам деятельности должна соответствовать классификации доходов по видам деятельности);

- общие и административные расходы;

- коммерческие расходы;

- расходы по процентам;

- расходы по курсовым разницам;

- прочие расходы;

- расходы по операциям с основными средствами;

- расходы по операциям с инвестициями;

- другие существенные статьи (выделяются по мере необходимости);

- расходы по налогу на прибыль;

- расходы прошлых лет.

Сущность перераспределения состоит в том, чтобы привести классификацию доходов и расходов в соответствие с требованиями МСФО. При проведении перераспределения доходов и расходов наиболее часто встречаются следующие ситуации:

- **несоответствие доходов и расходов.** Например, классификация доходов может предусматривать выделение видов деятельности, по которым не выделяются расходы;

- **классификация расходов по функциональному признаку не является исчерпывающей.** Особое внимание следует обратить на формирование общих и административных расходов и расходов по реализации. Некоторые предприятия не выделяют данный вид расходов в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой. В этом случае необходимо выделить в отдельную группу общие и административные расходы, а также расходы на продажу;

- **классификация расходов по функциональному признаку применяется некорректно.** Можно встретить ситуацию, когда отдельные элементы затрат общих и административных расходов, расходы по реализации включены в другие группы расходов;

- **требования РСБУ не предусматривают подробной детализации при представлении некоторых групп расходов.** Согласно требованиям МСФО операционные и внереализационные расходы необходимо разбить по элементам и

включить в зависимости от их принадлежности в прочие, общие и административные или коммерческие расходы и т.д.;

- **калькуляция расходов по элементам затрат.** Согласно требованиям МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" при формировании отчета о совокупной прибыли по функциональному признаку требуется также раскрытие расходов организации по элементам затрат. Данная классификация будет использована при составлении отчета о движении денежных средств и может быть полезна при прогнозировании будущих потоков денежных средств. Раскрытие расходов по элементам затрат производится на основе данных первичных документов компании.

Международные стандарты финансовой отчетности не устанавливают никакой обязательной формы отчета о совокупной прибыли. Однако стандарты предусматривают два формата представления расходов: по характеру затрат или по функциям затрат (метод себестоимости продаж).

Расходы объединяются в соответствии с **их характером** (например, материалы, амортизация, заработная плата) и не распределяются по видам деятельности компаний, при этом вводится статья "Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства". Данный способ применим для небольших компаний, где нет необходимости в распределении расходов в соответствии с их функциональной классификацией.

Расходы классифицируются в соответствии с **их функцией**. При этом выделяют себестоимость продаж, расходы по реализации и общие и административные расходы. Считается, что этот способ обеспечивает представление более уместной информации, хотя и несет в себе некоторую долю субъективности при разбивке затрат по видам деятельности.

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

Для внесения результатов корректировочных проводок в рабочих таблицах по формированию доходов и расходов предусмотрен специальный раздел. При внесении в рабочую таблицу корректировки разбиваются по соответствующим статьям доходов (расходов).

Следует отметить, что окончательный результат по статьям доходов (расходов) прошлых лет должен совпадать с оборотами счета 84-12 "Корректировки нераспределенной прибыли/непокрытого убытка прошлых лет".

Окончательное составление отчета о совокупной прибыли осуществляется на основе рабочих таблиц по формированию доходов и расходов. В таблицах итोजатся результаты корректировочных проводок по всем доходам и расходам: доходам по видам деятельности, прочим доходам, доходам прошлых лет; коммерческим расходам, общим и административным расходам, расходам по процентам, расходам прошлых лет; прибыли до налогообложения, налогу на прибыль и другим налогам (с выходом на определение выручки (продаж), себестоимости продаж и валовой прибыли, результатов чрезвычайных обстоятельств и чистой прибыли отчетного периода).

Пояснения к отчету о совокупной прибыли должны содержать раскрытие:

- доходов и расходов по основным видам деятельности с разбивкой по элементам затрат;
- расходов периода (коммерческих, общих и административных) по элементам затрат;
- прочих доходов и расходов по элементам затрат;
- самих элементов затрат, участвующих в формировании показателя операционной прибыли;

- сумм разницы между начисленными и списанными на себестоимость реализованной продукции расходами на оплату труда, между амортизацией и отчислениями во внебюджетные фонды.

Отчет об изменениях в капитале должен отражать:

- чистую прибыль или убыток за период;
- доходы или расходы, признаваемые в соответствии с МСФО в разделе "Собственный капитал";
- эффект изменений в учетной политике;
- эффект корректировки фундаментальных ошибок.

Капитал, в соответствии с МСФО, - это доля в активах организации (компании), остающаяся после вычета всех обязательств и после изменений в капитале (между двумя отчетными датами), которые отражают увеличение или уменьшение чистых активов.

В примечаниях к отчету об изменениях в капитале необходимо отразить, в чем заключается ошибка, как она исправлялась, обновлялась ли сравнительная информация и, наконец, какова величина суммы исправления, влияющая на все периоды.

Отчет об изменениях в капитале отражает изменение средств, вложенных собственником в компанию, за определенный промежуток времени. Для его составления необходимо:

- из оборотной ведомости организации внести показатели уставного капитала, дополнительного неоплаченного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало отчетного периода;
- в графу "Эффект трансформации" внести итоговую величину корректировок, повлиявших на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет (эта графа вводится именно для отражения влияния корректировочных проводок на нераспределенную прибыль);
- сверить и просчитать итоги графы "Баланс" на начало периода после корректировок с данными отчета о финансовом положении на начало отчетного периода по МСФО;
- отразить прибыли и убытки, не признанные в отчете о прибылях и убытках. Чистые прибыли, не признанные в отчете о совокупной прибыли, включают:
 - увеличение (уменьшение) от переоценки имущества;
 - увеличение (уменьшение) от переоценки инвестиций;
 - курсовые разницы от пересчета финансовой отчетности иностранных подразделений;
- из отчета о совокупной прибыли в графу "Прибыль отчетного периода" внести сумму нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода;
- просчитать и сверить итоги графы "Баланс на конец отчетного периода" с данными бухгалтерского баланса на конец отчетного периода по МСФО;
- отразить выплаченные дивиденды и эмиссию акций.

Все показатели отчета об изменениях в капитале по линейным статьям (чистая прибыль или убыток за период, статьи доходов и расходов, признаваемые в разделах "Собственный капитал" и "Эффект трансформации" по МСФО, операции капитального характера с владельцами компании - подлежащее формата отчета, уставный капитал, дополнительный неоплаченный капитал, нераспределенная прибыль и итоговая графа - сказуемое формата отчета) раскрываются в примечаниях (пояснениях) к отчету, включая и сверку балансовой стоимости каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода, каждого резерва на начало и конец периода и сальдо накопленной прибыли на начало периода и на отчетную дату с изменениями за период.

Используя этот метод, необходимо:

- подготовить сравнительный отчет о финансовом положении по МСФО на начало и конец отчетного периода с расчетом изменения линейных статей за отчетный период;
- собрать информацию для составления отчета о движении денежных средств;

- на основе этой информации составить рабочую таблицу по отчету о движении денежных средств.

В основе указанной рабочей таблицы должно лежать балансовое уравнение:

$$\text{ДОиСК} = \text{ДДС} + \text{ДАСА},$$

где ДОиСК - сумма изменений по статьям обязательств и собственного капитала;

ДДС - чистое изменение денежных средств;

ДАСА - сумма изменений по статьям активов (за исключением изменений по статье "Денежные средства").

Данные из сравнительного отчета о финансовом положении по МСФО переносятся в рабочую таблицу. Величина изменения активов переносится с противоположным знаком (увеличение активов приводит к оттоку денежных средств, а уменьшение - к притоку), величина изменения обязательств - без изменения знака (увеличение обязательств приводит к притоку денежных средств, а уменьшение - к оттоку).

Чистый поток денежных средств от операционной деятельности при использовании косвенного метода определяется путем корректировки чистой прибыли (убытка) до налогообложения (с учетом изменений в запасах) и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода, неденежных статей (т.е. начисленной амортизации, отчислений, отсроченных налогов, нереализованных прибылей и убытков по операциям с иностранной валютой, нераспределенных прибылей ассоциированных компаний, доли меньшинства), всех прочих статей, относящихся к инвестиционной и финансовой деятельности.

При определении потока денежных средств от инвестиционной деятельности в результате корректировок должны быть исключены изменения по следующим балансовым статьям: краткосрочные инвестиции, основные средства; инвестиционная собственность; долгосрочные инвестиции; нематериальные активы; дебиторская и кредиторская задолженность, связанная с операциями инвестиционного характера; дополнительный неоплаченный капитал (в части переоценки основных средств, нематериальных активов, долгосрочных и краткосрочных инвестиций).

При определении потоков денежных средств от финансовой деятельности в результате корректировок должны быть исключены изменения по следующим балансовым статьям: краткосрочные долговые обязательства, долгосрочные долговые обязательства, задолженность участников по взносам в уставный капитал.

В результате операций в иностранной валюте возникают потоки денежных средств, которые должны отражаться в валюте отчетности организации путем применения к величине иностранной валюты обменного курса между отчетной и иностранными валютами на дату возникновения данного движения денежных средств.

Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате обменных курсов иностранной валюты, не являются движением средств. В этой связи курсовые разницы необходимо разбить на курсовые разницы, возникшие в результате переоценки активов и обязательств (за исключением денежных средств), и курсовые разницы, возникшие в результате переоценки денежных средств в кассе, на расчетных или специальных счетах в банках.

В целях согласования денежных средств и их эквивалентов на начало и конец отчетного периода курсовые разницы, возникшие в результате переоценки остатков денежных средств, представляются в отчете о движении денежных средств отдельно от итогов денежных средств, возникающих в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности

III РЕКОМЕНДАЦИИ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

Учебным стандартом предусмотрено 16 академических часов на практические занятия. Содержание каждого практического занятия включает в себя:

- устное рассмотрение вопросов по темам, представленным в таблице 1;
- решение практических задач, подобранных в соответствии с темой с учётом последних изменений законодательства.
- проведение самостоятельных работ, реализуя текущий и промежуточный контроль знаний студентов.

Контрольные вопросы к семинарским занятиям

Тема: Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности. Принципы учета и состав финансовой отчетности

Цель проведения занятий – рассмотреть роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности, порядок создания МСФО, рассмотреть концепция подготовки и представления финансовой отчетности, факторы, позволяющие производить измерение элементов финансовой отчетности, изучить принципы учета и состав финансовой отчетности на примере МСФО №№ 1, 34, 7,14.

Вопросы к рассмотрению:

1. Переход к использованию МСФО - важнейший фактор продолжения реформы бухгалтерского учета в России.
2. Порядок разработки и принятия международных стандартов финансовой отчетности. Использование международных стандартов.
3. Роль международных стандартов в достижении сопоставимости финансовой отчетности во всем мире. Вопросы гармонизации национальных учетных систем.
4. Пользователи финансовой отчетности, их информационные потребности. Полезность информации для принятия решения.
5. Основополагающие принципы финансовой отчетности. Качественные характеристики финансовых отчетов.
6. Элементы финансовой отчетности: активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы; их сущность и отличия в их трактовке от отечественной практики.
7. МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности»: цель составления финансовой отчетности, ответственность за составление отчетности, требования к составлению финансовой отчетности, структура финансовой отчетности, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении капитала, раскрытие положений учетной политики.
8. МСФО № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»: минимальное содержание финансовой отчетности, учетная политика в промежуточной финансовой отчетности, основные принципы признания и оценки статей на промежуточные даты.
9. МСФО № 7 «Отчеты о движении денежных средств»: цель получения информации о движении денежных средств, и сфера ее применения, отчетность о движении денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, отражение движения денежных средств на нетто-основе, представление движения денежных средств в иностранной валюте, раскрытие движения денежных средств от полученных и выплаченных процентов и дивидендов, движение денежных средств, произошедшее в результате уплаты налогов.
10. МСФО № 14 «Сегментная отчетность»: цель стандарта и область применения, значение терминов: «хозяйственные сегменты», «географические сегменты», сегментный доход», «сегментный расход», преимущества сегментного анализа финансовой информации, критерии для построения сегментной отчетности, первичный и вторичный формат сегментной отчетности, определение финансового результата сегмента.

Вопросы для самостоятельной работы:

Подготовить доклады, информационные сообщения на темы:

1. История создания международных стандартов финансовой отчетности.
2. Основные направления совершенствования международных стандартов финансовой отчетности.
3. Разработка новых стандартов, пересмотр существующих стандартов.
4. Документ «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности». Цель, статус и сфера действия этого документа.
5. Раскрытие информации, не входящей в финансовую отчетность (факторы, определяющие результаты деятельности, в т.ч. изменение условий хозяйствования; инвестиционная стратегия; основные источники и стратегия финансирования, управления рисками; преимущества и ресурсы компании, стоимость которых не отражена в финансовой отчетности).
6. Приложения к отчетности (назначение приложений, состав приложения, последовательность представления информации в приложениях).
7. Сравнение положений МСФО № 1 с положениями ПБУ 1/2008 и ПБУ 4/99.
8. Сущность понятий: «денежные средства», «денежные эквиваленты», «движение денежных средств», «операционная деятельность», «инвестиционная деятельность», «финансовая деятельность».
9. Сравнение МСФО № 7 с положениями по учету и отчетности о движении денежных потоков в организациях России.
10. Сравнение МСФО № 14 с ПБУ 12/2000.

Тема: Материальные и нематериальные активы

(Международные стандарты финансовой отчетности №№ 2, 38, 16, 17, 36, 37)

Цель проведения занятий – изучить порядок учета и финансовой отчетности материальных и нематериальных активов в соответствии с МСФО №№ 2, 38, 16, 17, 36, 37.

Вопросы к рассмотрению:

1. МСФО № 2 «Запасы»: цель и сфера его действия, определение товарно-материальных запасов, ресурсы, включаемые в состав товарно-материальных запасов, себестоимость товарно-материальных запасов.
2. МСФО № 38 «Нематериальные активы»: понятие нематериальных активов, подходы к оценке нематериальных активов в случае их признания, признание нематериального актива при объединении компаний, амортизация нематериальных активов, обесценение нематериальных активов, информация, подлежащая раскрытию.
3. МСФО № 16 «Основные средства»: главные вопросы учета основных средств, сфера действия стандарта, сущность показателей: «недвижимость, здания и оборудование», «стоимость», «справедливая рыночная стоимость», «балансовая стоимость», «сумма возмещения» и др., методы оценки основных средств (основной метод и допустимый альтернативный), проведение переоценки основных средств (проведение оценочной экспертизы, частота переоценок, отражение накопленного износа; учет результатов переоценки), порядок учета выбытия недвижимости, зданий и оборудования, показатели, подлежащие раскрытию в финансовых отчетах.
4. МСФО № 17 «Аренда»: область применения стандарта, сущность понятий: «аренда», «финансовая аренда», «оперативная аренда», «безотзывная аренда»; «срок аренды» и др., виды аренды, отражение аренды (финансовой и оперативной) в отчетности арендатора и арендодателя, особенности аренды земли и зданий, учет сделок по продаже имущества с последующей его арендой.
5. МСФО № 36 «Обесценение активов»: требования по идентификации обесцененного актива, порядок проверки активов на обесценение, оценка стоимости обесцененного актива, определение убытка от обесценения активов.
6. МСФО № 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»: признание

резервов, оценка резервов, использование резервов.

Вопросы для самостоятельной работы:

Подготовить доклады, информационные сообщения на темы:

1. Затраты на приобретение товарно-материальных запасов, на их переработку и прочие затраты, включаемые в себестоимость.
2. Особенности измерения себестоимости запасов в розничной торговле.
Методы оценки: ФИФО, средневзвешенной стоимости.
3. Сравнение российского стандарта ПБУ 5/01 с положениями МСФО № 2.
4. Сравнение положений МСФО № 38 с ПБУ 14/2007.
5. Сравнение МСФО № 16 с российским стандартом «Учет основных средств» ПБУ 6/01.
6. Порядок представления информации в финансовой отчетности арендатора и арендодателя.
7. Отличия в постановке учета аренды в России от положений МСФО № 17.

Тема: Раскрытие информации о финансовых результатах. Налоги на прибыль (МСФО №№ 8, 18, 11, 21, 23, 35, 33, 12).

Цель проведения занятия - изучить особенности и нормы раскрытия информации о финансовых результатах на основе МСФО №№ 8, 18, 11, 21, 23, 35, 33, изучить особенности учета налога на прибыль применительно к МСФО № 12.

Вопросы к рассмотрению:

1. МСФО № 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»: цель и область применения данного стандарта, понятия: «чрезвычайные статьи», «обычная деятельность», «прерванная операция», «фундаментальные ошибки», чистая прибыль или убыток за отчетный период и их компоненты, пересмотр учетных оценок и отражение последствий их изменений.
2. МСФО № 18 «Выручка»: цель и область применения данного стандарта, понятия «дохода», «выручки» и «справедливой стоимости», методы измерения выручки, основные проблемы признания выручки, условия признания выручки от продажи товаров, оказания услуг, процентов, роялти и дивидендов.
3. МСФО № 11 «Договоры подряда»: цель и область применения стандарта: виды контрактов на строительные работы (строительный подряд, фиксированный контракт, бонусный контракт и др., комбинированные и сегментарные строительные подряды), состав затрат по подряду, определение хода от подряда, условия признания доходов и расходов по различным видам подрядов.
4. МСФО № 21 «Влияние изменений валютных курсов»: операции в иностранной валюте, признание курсовой разницы, классификация зарубежной деятельности, финансовая отчетность зарубежной компании в условиях гиперинфляции, раскрытие информации.
5. МСФО № 23 «Затраты по займам»: цель и сфера действия стандарта, понятие «затраты по займам» и «квалифицируемый актив», состав затрат по займам, рекомендуемый подход к признанию и раскрытию затрат по займам, порядок капитализации, приостановление и прекращение капитализации, сведения, подлежащие отражению финансовой отчетности.
6. МСФО № 35 «Прекращаемая деятельность»: понятие прекращаемой деятельности: условия и характер раскрытия.
7. МСФО № 33 «Прибыль на акцию»: назначение и сфера действия, содержание показателей: «обыкновенная акция», «потенциальная обыкновенная акция», «варранты или опционы» и др., расчет показателя премии на существующие акции и расчет показателя прибыли на существующие и потенциальные акции, учет в условиях изменения номинальной стоимости акций, представление информации в финансовой отчетности.

8. Значение терминов «учетная прибыль», «налогооблагаемая база по налогу на прибыль»; «расходы по налогам»; «отложенные налоговые обязательства»; «отложенные налоговые активы»; «временные и постоянные разницы между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой»; «налоговая база актива и обязательства».

9. Раскрытие информации о налогах в финансовой отчетности.

Вопросы для самостоятельной работы:

Подготовить доклады, информационные сообщения на темы:

1. Раскрытие чрезвычайных статей; прибыли или убытка от обычной деятельности; прерванных операций.

2. Разница между положениями МСФО № 18 и правилами определения и учета доходов организаций в России. Сравнение МСФО № 18 с ПБУ 9/99.

3. Сравнение положений МСФО № 11 с нормами, заложенными в национальный стандарт «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/2008.

4. Сравнение положений МСФО № 21 с ПБУ 3/2006.

5. Совпадения и различия в подходах к учету затрат по займам в России и в МСФО № 23.

6. Расчет дебиторской и кредиторской задолженности по фактическому налогу на прибыль.

7. Расчет дебиторской и кредиторской задолженности по отложенному налогу на прибыль.

Тема: Учет инвестиций и раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО №№ 15, 29, 24, 22, 27, 28, 31, 40)

Цель проведения занятия – изучить особенности корректировки финансовой отчетности в условиях инфляции применительно к МСФО №№ 15, 29, раскрыть особенности учета инвестиций и раскрытие информации о связанных сторонах применительно к МСФО №№ 24, 22, 27, 28, 31, 40.

Вопросы к рассмотрению:

1. МСФО № 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен»: причины и сложности внедрения данного стандарта, метод, основанный на общей покупательной способности, метод, основанный на текущей стоимости, необходимые мероприятия, для достижения согласованности по отражению процессов в условиях меняющихся цен, минимальный объем, подлежащий раскрытию в финансовой отчетности.

2. МСФО № 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»: назначение и область применения стандарта, пересмотр финансовых отчетов, подготовленных на основе текущей стоимости, налоги, оценка статей в отчете об изменениях в финансовом положении в подобных условиях, особенности составления консолидированной отчетности, выбор и использование общего индекса цен, требования к раскрытию информации в финансовой отчетности.

3. МСФО № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»: область распространения стандарта, трактовка понятий: «связанные стороны», «операции между связанными сторонами», «контролирование», «значительное влияние», отношения связанных сторон, раскрытие информации в финансовой отчетности.

4. МСФО № 22 «Объединение компаний»: назначение стандарта и область распространения, трактовка понятий: «объединение компаний», «контроль», «приобретение», «объединение долей капитала», «головное предприятие», «дочернее предприятие» и др., учет приобретения, учет объединения, метод объединения долей капитала, методика учета объединений с принятием во внимание законов о налогах на прибыль, порядок раскрытия информации в финансовой отчетности.

5. МСФО № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»: назначение и область применения стандарта, определения: «контроль»,

«дочернее предприятие», «материнская компания», «группа» и др., представление консолидированной отчетности и область охвата, процедура консолидации и учет инвестиций в дочерние предприятия в отдельных финансовых отчетах головной компании, раскрытие информации в финансовой отчетности.

6. Стандарт № 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия»: назначение и сфера действия стандарта, основные понятия: «ассоциированная компания», «значительное влияние», «метод консолидации пропорционального распределения» и др., консолидированная финансовая отчетность, отдельная отчетность инвестора, раскрытие в финансовой отчетности.

7. МСФО № 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»: назначение и сфера деятельности стандарта, типы совместных предприятий: совместно контролируемая деятельность, совместно контролируемые активы, совместно контролируемые предприятия, контрактное соглашение, отражение в консолидированной финансовой отчетности участника доли участия в совместно контролируемых предприятиях, пропорциональная консолидация.

8. МСФО № 40 «Инвестиционная собственность»: понятие инвестиционной собственности, собственности, занимаемой владельцем, критерии признания инвестиционной собственности, первоначальная оценка инвестиционной собственности, отражение последующих затрат, связанных с инвестиционной собственностью, переклассификация объектов инвестиционной собственности, выбытие объектов инвестиционной собственности, раскрытие информации, относящейся к инвестиционной собственности.

Вопросы для самостоятельной работы:

Подготовить доклады, информационные сообщения на темы:

1. Различия между методами, основанными на общей покупательной способности и основанном на текущей стоимости. Их преимущества и недостатки.

2. Порядок пересмотра финансовых отчетов, подготовленных на основе принципа исторической стоимости.

3. Российские нормативные документы в области инфляции и проблемы их унификации с положениями МСФО №№ 29 и 15.

4. Методы установления цены для сделки между связанными сторонами: метод сопоставимой неконтролируемой цены; метод цены перепродажи; метод дополнительных затрат.

5. Сравнение МСФО № 24 с ПБУ 11/2008.

6. Отличие российской практики от положений МСФО № 22.

7. Сравнение положений стандарта № 27 с российской практикой составления сводной отчетности.

8. Сущность терминов: «совместное предприятие», «контроль», «совместный контроль», «значительное влияние», «участник совместного предприятия», «инвестор в совместном предприятии», «пропорциональная консолидация», «метод долевого участия» (МСФО № 31).

9. Сравнение положений МСФО № 31 с российской практикой учета совместной деятельности.

Тема: Прочие раскрытия информации в финансовой отчетности (МСФО №№ 10, 37, 20, 32, 39, 30, 19, 26, 41). Составление отчетности в соответствии с МСФО российскими предприятиями

Цель проведения занятия – раскрыть особенности учета прочих раскрытий информации в финансовой отчетности применительно к (МСФО №№ 10, 37, 20, 32, 39, 30, 19, 26, 41), раскрыть особенности составления отчетности в соответствии с МСФО российскими предприятиями.

Вопросы к рассмотрению:

1. МСФО № 10 «Условные события и события, происшедшие после отчетной даты»: период от даты окончания отчетного года до даты утверждения финансовой отчетности, понятие событий хозяйственной деятельности, происшедших после отчетной даты, их виды, учет и отражение финансовой отчетности событий, происходящих после даты составления баланса.

2. МСФО № 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»: понятия «условные обязательства» и «условные активы», порядок отражения в отчетности условных обязательств и условных активов.

3. МСФО № 20 «Учет государственных субсидий и отражение информации о государственной помощи»: учетная трактовка субсидий, порядок признания дохода, неликвидные государственные субсидии, учет субсидий, относимых к активам, учет субсидий, относимых к доходу, учет возврата государственных субсидий, информация, подлежащая отражению в финансовой отчетности.

4. МСФО № 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»: цель и область применения стандарта, собственные средства и обязательства, классификация сложных финансовых инструментов, проценты, дивиденды, убытки, прибыли, сальдирование финансовых активов и финансовых обязательств, раскрытие информации в финансовой отчетности.

5. МСФО № 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Порядок учета и оценки финансовых инструментов.

6. МСФО № 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений»: назначение и сфера применения стандарта, учетная политика и раскрытие основных статей, основные виды доходов и расходов, возникающие в результате банковских операций, прибыли и убытки, и их отражение на нетто основе, классификация «активов и обязательств банка, балансовый отчет банка и его основные статьи.

7. МСФО № 19 «Вознаграждения работникам»: назначение и сфера действия данного стандарта, вознаграждения работникам, краткосрочные вознаграждения работникам (признание и оценка), вознаграждения по окончании трудовой деятельности и планы вознаграждения по окончании труд вой деятельности, пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами (признание и оценка, различия).

8. МСФО № 26 «Учет и составление отчетности по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)»: сфера действия стандарта, расчет по программам взносов, актуарные расчеты современной стоимости пенсий, оценка в финансовой отчетности, раскрытие в финансовой отчетности.

9. МСФО № 41 «Учет в сельском хозяйстве»: сфера действия стандарта, оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции, учет сельскохозяйственных угодий, особенности признания государственных субсидий в сельском хозяйстве.

10. Факторы, обуславливающие необходимость составления отчетности российскими предприятиями в соответствии с МСФО.

11. Понятие трансформации отчетности в формат МСФО.

12. Порядок трансформации, используемый в различных моделях, преимущества и трудности, присущие отдельным моделям.

Вопросы для самостоятельной работы:

Подготовить доклады, информационные сообщения на темы:

1. Сравнение МСФО № 10 и 37 с ПБУ 7/98 и ПБУ 8/01.

2. Сущность терминов: «государственная помощь», «государственные субсидии», «субсидии, относимые к активам» и др.

3. Сравнение положений МСФО № 20 с ПБУ 13/2000.

4. Основные понятия: «финансовый инструмент», «финансовый актив», «финансовые обязательства» и др. (МСФО №№ 32, 39).

5. Определения: «отчисления в пенсионный фонд», «чистые активы пенсионного плана», «участники «гарантированные пенсии» и др. (МСФО № 26).
6. Концептуальные отличия в подходах постановке учета расходов на социальное обеспечение в России и положений МСФО №№ 19 и 26.
7. Проблемы, возникающие у российских предприятий при составлении отчетности в соответствии с МСФО.
8. Различные модели трансформации отчетности, составленной по российским правилам в формат МСФО.

Примерные задачи для решения на практических занятиях.

Ситуация 1.

Компания «Корейко» 30 сентября 2012 года провела эмиссию долгосрочных облигаций номиналом 100 млн руб. Облигации были размещены с дисконтом, и вырученные от размещения денежные средства составили 89 млн руб. Это обязательство не было классифицировано «Корейко» как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Затраты, связанные с данной эмиссией, составили 2,5 млн руб.

Налоговое законодательство предписывает признавать всю сумму таких затрат в качестве расхода, уменьшающего налогооблагаемую базу, за год, закончившийся 30 сентября 2012 года. Ставка налога составляет 20 процентов.

Как отложенные налоговые последствия данной операции повлияют на чистые активы «Корейко» на 30 сентября 2012 года?

- а) чистые активы увеличатся на 2,5 млн руб.
- б) чистые активы не изменятся
- в) чистые активы увеличатся на 0,5 млн руб.
- г) чистые активы уменьшатся на 0,5 млн руб.

Ответ обосновать в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Ситуация 2.

Компания «Фунт» 1 января 2012 года продала партию редкой древесины коммерческому банку. Продажа была осуществлена по себестоимости, равной 30 млн руб. По условиям договора купли-продажи через три года «Фунт» имеет право выкупить эти товарные запасы обратно по цене, равной изначальной себестоимости плюс наценка банка в 10 процентов за каждый год, пока запасы остаются невыкупленными. Ожидается, что справедливая стоимость этой партии древесины на 31 декабря 2014 года составит около 55 млн руб. У банка также есть право потребовать, чтобы «Фунт» выкупил эти товары 31 декабря 2014 года. Вплоть до 31 декабря 2014 года данные запасы хранятся в помещениях банка.

Как повлияет учет данной ситуации на чистые активы «Фунта» по состоянию на 30 сентября 2012 года?

- а) чистые активы уменьшатся на 3 млн руб.
- б) чистые активы уменьшатся на 2,25 млн руб.
- в) чистые активы не изменятся
- г) чистые активы вырастут на 3 млн руб.

Вопрос проверяет знание критериев признания выручки согласно МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Ситуация 3.

Группа компаний «Берлага» готовит консолидированный отчет о движении денежных средств косвенным методом. На 1 октября 2011 года сальдо запасов Группы составило 290 млн руб., а на 30 сентября 2012 года – 310 млн руб. В течение года, закончившегося 30 сентября 2012 года, «Берлага» приобрел дочернюю компанию. На дату приобретения эта дочерняя компания подготовила промежуточную отчетность, в которой

величина ее запасов составила 60 млн руб.

Как изменение сальдо запасов будет отражено в консолидированном отчете о движении денежных средств компании «Берлага» за год, закончившийся 30 сентября 2012 года?

- а) отток средств 80 млн руб.
- б) отток средств 40 млн руб.
- в) приток средств 40 млн руб.
- г) приток средств 80 млн руб.

Ответ обосновать согласно МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств».

Ситуация 4.

По состоянию на 1 октября 2011 года компания «Козлевич» имела объект недвижимости. Его первоначальная стоимость составляла 80 млн руб. Эта сумма складывалась из стоимости земли в размере 30 млн руб. и зданий – в размере 50 млн руб. Срок полезной службы зданий был оценен в 50 лет, и на 1 октября 2011 года величина накопленного износа, относящегося к данному объекту, составила 15 млн руб. 1 октября 2011 года компания решила переоценить объект недвижимости до рыночной стоимости, составившей 110 млн руб., из которой 40 млн руб. относилось к земле. Срок полезного использования зданий не был затронут переоценкой, и руководство «Козлевича» решило переносить сумму излишнего износа, образовавшегося в результате переоценки зданий, со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли.

Чему будет равна сумма избыточного износа за год, закончившийся 30 сентября 2012 года?

- а) 1 млн руб.
- б) 0,57 млн руб.
- в) 2 млн руб.
- г) 1,29 млн руб.

Ответ обосновать в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

Ситуация 5.

Компания «Варвара» 30 сентября 2012 года продала крупному клиенту оборудование на сумму 4,8 млн руб. В соответствии с договором «Варвара» будет бесплатно обслуживать это оборудование в течение года с даты продажи. Обычная цена оборудования без договора на обслуживание равна 5 млн руб., а обычная цена отдельного договора на обслуживание составляет 1 млн руб. за год.

Чему будет равна выручка от данной продажи в отчете о совокупном доходе компании «Варвара» за год, закончившийся 30 сентября 2012 года?

- а) 4,8 млн руб.
- б) 5 млн руб.
- в) 4 млн руб.
- г) 6 млн руб.

Ответ обосновать в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Ситуация 6.

Компания «Лоханкин» 1 апреля 2012 года приобрела производственную линию стоимостью 24 млн руб. Ожидаемый срок полезного использования линии составляет 12 лет при нулевой ликвидационной стоимости. В соответствии с указаниями производителя после каждых 4 лет эксплуатации производственной линии будет необходим ее ремонт. На 1 апреля 2012 года стоимость ремонта в прайс-листе производителя оборудования оценивалась в 6 млн руб.

Чему будет равен износ производственной линии в отчете о совокупном доходе

компании «Лоханкин» за год, закончившийся 30 сентября 2012 года

а) 3 млн руб.

б) 1, 75 млн руб.

в) 1,5 млн руб.

г) 3,5 млн руб.

Ответ обосновать в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

IV МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ К ЛЕКЦИОННЫМ И СЕМИНАРСКИМ ЗАНЯТИЯМ

Цель проведения семинарских и практических занятий заключается в закреплении полученных теоретических знаний на лекциях и в процессе самостоятельного изучения студентами специальной литературы.

Практические занятия проводятся по материалам лекций и самостоятельно изученных студентами тем дисциплины «МСУиФО». График самостоятельной работы, а также номера тем лекций, соответствующих темам практических занятий, представлены в учебно-методической карте дисциплины.

Основной формой проведения семинаров и практических занятий является обсуждение наиболее проблемных и сложных вопросов по отдельным темам, а также решение задач и разбор ситуаций по формированию отчетных показателей в аудиторных условиях. В обязанности преподавателя входят оказание методической помощи и консультирование студентов по соответствующим темам курса.

V ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ

на тему: «Представление финансовой отчетности» (МСФО (IAS) 1) вариант 1

1. Финансовая отчетность дает информацию по следующим параметрам организации:

- (i) активы;
- (ii) обязательства;
- (iii) капитал;
- (iv) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- (v) прочие изменения капитала;
- (vi) движение денежных средств;
- (vii) кадровая политика.

- 1. (i)+(iii)+(iv)+(v)
- 2. (i) – (iii)
- 3. (i) – (vi)
- 4. (i) – (vii)

2. Полный перечень финансовой отчетности включает:

- (i) Отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода;
- (ii) отчет о совокупном доходе за период;
- (iii) отчет об изменениях капитала за период;
- (iv) отчет о движении денежных средств за период;
- (v) примечания, включающие краткое изложение существенных пунктов учетной политики и прочую информацию разъяснительного характера;

(vi) Отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда предприятие начинает использовать учетную политику ретроспективно или ретроспективно пересчитывает позиции своей финансовой отчетности, или когда оно реклассифицирует позиции в своей финансовой отчетности.

1. (i)+(iii)+(iv)+(v)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)+(vi)
4. (i) – (vi)

3. Отчеты о природоохранных мероприятиях и отчеты о добавленной стоимости:

1. являются неотъемлемой частью финансовой отчетности;
2. не относятся к сфере МСФО;
3. никогда не представляются вместе с финансовой отчетностью.

4. Знания пользователя о хозяйственной деятельности и бухгалтерском учете исходно предполагаются:

1. достаточными;
2. отсутствующими;
3. всесторонними.

5. Достоверное представление финансовой отчетности предполагает, что организация будет:

- (i) осуществлять выбор учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8;
- (ii) предоставлять уместную, надежную, сопоставимую и доступную для понимания информацию;
- (iii) обеспечивать раскрытие дополнительной информации;
- (iv) представлять аудиторский отчет.

1. (i)+(iii)+(iv)
2. (i) – (iii)
3. (ii) – (iv)
4. (iii) – (iv)

6. Несоответствующая МСФО учетная политика разъясняется путем:

1. раскрытия информации о принятой учетной политике;
2. пояснений;
3. представления объяснительной записки;
4. ничем из вышеперечисленного.

7. Когда отступление от МСФО оказывает продолжающееся влияние на показатели:

1. требуется обеспечить выполнение положений МСФО;
2. информация об этом должна раскрываться в каждом отчетном периоде;
3. создается актив по отложенному налогу.

8. Отчетность, составленная на основе принципа непрерывности, предполагает, что хозяйственная деятельность будет продолжаться в течение:

1. 6 месяцев;
2. 1 года;
3. обозримого будущего.

9. В июне вы перечислили платеж по аренде фабрики за октябрь, ноябрь и декабрь. Вы относите арендную плату на расход:

1. июня;
2. декабря;
3. октября, ноября и декабря.

10. В июне вы приобрели ряд товаров в кредит, которые оплатите денежными средствами в марте. В вашей отчетности в декабре будет отражена:

1. кредиторская задолженность поставщику;
2. дебиторская задолженность;
3. резерв.

Вариант 2

1. Последовательность представления финансовой отчетности предполагает:

1. сопоставимость показателей за различные периоды;
2. отсутствие изменений в учетной политике;
3. отсутствие новых МСФО.

2. Прибыль и убытки по курсовым валютным разницам отражаются:

1. в составе выручки;
2. двумя отдельными статьями;
3. свернуто, отдельной статьёй.

3. Восстановление резервов следует отражать:

1. в качестве актива в бухгалтерском балансе;
2. в уменьшение расходов на формирование резерва в отчете о финансовом положении;
3. отдельной статьёй в отчете о прибылях и убытках.

4. Каждый компонент финансовой отчетности должен четко идентифицироваться. Помимо этого, следует наглядно раскрывать следующую информацию:

- (i) наименование организации, которая составила финансовую отчетность;
- (ii) составители (авторы) отчетности;
- (iii) указание на объект финансовой отчетности: отдельную организацию или группу;
- (iv) Конец отчетного периода или отчетный период - в зависимости от того, что является более приемлемым для данного компонента финансовой отчетности;
- (v) валюта отчетности;
- (vi) степень округления отчетных показателей.

1. (i)+(iii)-(vi)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)
4. (i) – (vi)

5. Активы и обязательства в отчете о финансовом положении должны представляться:

1. с разбивкой по категориям: оборотные и внеоборотные, долгосрочные и краткосрочные;
2. в целом в порядке изменения ликвидности;
3. или 1, или 2.

6. Вам необходимо рефинансировать свой долгосрочный заем. Датой окончания отчетного периода является 30 июня, вы заключаете договор о рефинансировании в июле и утверждаете финансовую отчетность в августе. Данный заем отражается как:

1. краткосрочное обязательство;
2. долгосрочное обязательство;
3. условное обязательство.

7. Вы нарушаете условия договора долгосрочного займа, в результате заем переходит в категорию подлежащих немедленному погашению по предъявлению. Датой окончания отчетного периода является 30 июня. Заимодавец соглашается не требовать погашения займа до 30 июня, предоставляя вам, как минимум, 12 месяцев для исправления нарушения. Данный заем отражается как:

1. краткосрочное обязательство;
2. долгосрочное обязательство;
3. условное обязательство.

8. Обязательство по отложенному налогу всегда отражается как:

1. краткосрочное;
2. долгосрочное;
3. условное;

9. Профессиональное суждение о целесообразности отдельного представления дополнительных статей основывается на оценке:

- (i) характера и ликвидности активов;
- (ii) функционального назначения активов;
- (iii) величины, характера и сроков выполнения обязательств;
- (iv) наличия места в финансовой отчетности.

1. (i)+(iii)+(iv)
2. (i) – (iii)
3. (ii) – (iv)
4. (iii) – (iv)

10. Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие статьи:

- (i) выручку;
- (ii) расходы на финансирование;
- (iii) долю финансового результата ассоциированных компаний, а также совместных предприятий, определенную на основе долевого метода;
- (iv) прибыль (или убыток) до налогообложения по результатам выбытия активов или погашения обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью;
- (v) расходы по налогам;
- (vi) прибыль или убыток.

- 1 (i)+(iii)-(vi)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)
4. (i) – (vi)

Вариант 3

1. Нижеприведенная информация:

- (i) уменьшение стоимости запасов до чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой суммы (а также компенсация указанных списаний);

- (ii) реструктуризация деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию);
- (iii) выбытие объектов основных средств;
- (iv) выбытие инвестиций;
- (v) прекращаемая деятельность;
- (vi) выполнение обязательств по результатам судебного процесса;
- (vii) восстановление прочих резервов -

должна быть представлена:

1. непосредственно в отчете о прибылях и убытках;
2. в примечаниях к нему;
3. или 1, или 2.

2. Вы нарушаете условия договора долгосрочного займа, в результате заем переходит в категорию подлежащих немедленному погашению по предъявлению. Датой окончания отчетного периода является 30 июня. Заимодавец соглашается не требовать погашения займа до 30 июня, предоставляя вам, как минимум, 12 месяцев для исправления нарушения. Данный заем отражается как:

1. краткосрочное обязательство;
2. долгосрочное обязательство;
3. условное обязательство.

расходы отражены в соответствии:

1. с их характером;
2. со структурой себестоимости продаж;
3. с их функциональным назначением;

3. Отчет об изменениях капитала увязывает:

1. отчет о движении денежных средств с движением капитала;
2. отчет о прибылях и убытках с движением капитала;
3. примечания с движением капитала.

4. Организация обязана представлять отчет об изменениях капитала (а также примечания к нему), отражающие:

- (i) прибыль (или убыток) за отчетный период;
- (ii) каждую статью дохода и расхода, которая непосредственно относится на капитал, а также итоговые показатели по указанным статьям;
- (iii) совокупные показатели доходов и расходов, рассчитанные как сумма (i) и (ii), отражая отдельно итоговые показатели, относящиеся к владельцам капитала материнской компании и к доле меньшинства;
- (iv) по каждому компоненту капитала – влияние изменений учетной политики и исправления ошибок, учтенных в соответствии с МСФО (IAS) 8;
- (v) суммы операций с владельцами капитала, действовавшими в рамках своих полномочий в качестве владельцев капитала, отражая отдельно распределение дивидендов между владельцами капитала;
- (vi) сальдо нераспределенной прибыли (накопленная прибыль или убыток) на начало отчетного периода и на дату окончания отчетного периода, а также изменения в течение отчетного периода;
- (vii) сверку балансовой стоимости по каждому классу вложенного капитала и по каждому фонду на начало и конец отчетного периода, отдельно раскрывая информацию по каждому изменению.

- 1 (i)+(iii)-(vi)
2. (i) – (iv)
3. (i) – (vi)
4. (i) – (vii)

5. Примечания должны:

(i) представлять информацию об основах составления финансовой отчетности и об особенностях принятой учетной политики;

(ii) раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представляется непосредственно в составе отчета о финансовом положении, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала или отчета о движении денежных средств;

(iii) представлять дополнительную информацию, позволяющую лучше понять финансовую отчетность;

(iv) содержать указание на соответствие финансовой отчетности требованиям МСФО;

(v) раскрывать основные положения учетной политики;

(vi) представлять дополнительную информацию по статьям, включенным непосредственно в отчет о финансовом положении, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств.

(vii) раскрывать прочую информацию, в том числе:

- условные обязательства и неучтенные обязательства по заключенным договорам;
- информацию нефинансового характера, например задачи и политику организации в области управления финансовым риском).

1. (i)+(iii)-(vi)
2. (i) – (iv)
3. (i) – (vi)
4. (i) – (vii)

6. Учетные оценки необходимы для определения:

(i) возмещаемой величины по классам основных средств;

(ii) влияния обесценения на оценку запасов;

(iii) резервов предстоящих расходов на выплаты по судебным искам;

(iv) долгосрочных обязательств по выплате вознаграждений работникам, например по пенсионным программам;

(v) дебиторской задолженности.

- 1 (i)+(iii)-(v)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)
4. (i) – (v)

7. Примерами информации, раскрываемой в отношении неопределенности, являются:

(i) характер допущения или другой характеристики неопределенности оценки;

(ii) зависимость балансовой стоимости от методов, допущений и оценок, применяемых для ее расчетов, включая объяснения причин такой зависимости;

(iii) предполагаемое разрешение неопределенности и спектр реально возможных его последствий в течение следующего финансового года, которые могут отразиться на балансовой стоимости соответствующих активов (и обязательств);

(iv) объяснение изменений ранее принятых допущений, касающихся активов и обязательств, неопределенность оценки которых сохраняется;

(v) совокупное число объектов (операций), которые ранее в отчетности анализировались аналогичным образом.

- 1 (i)+(iii)-(v)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)
4. (i) – (v)

8. Следующая информация должна быть раскрыта в примечаниях, если она не была отражена в каких-либо других разделах финансовой отчетности:

(i). сумма дивидендов, предлагаемых (или объявленных) до утверждения финансовой отчетности к представлению, но не отраженных в качестве распределенной прибыли между владельцами капитала в течение отчетного периода, а также соответствующая сумма дивидендов в расчете на одну акцию;

(ii). размер неучтенных кумулятивных дивидендов на привилегированные акции;

(iii). юридический адрес, организационно-правовая форма организации, страна, где зарегистрирован ее юридический адрес (или страна, являющаяся основным местом ведения бизнеса, при отличии от юридического адреса);

(iv). описание характера и основных направлений деятельности организации;

(v). наименование материнской компании и головной материнской компании;

(vi). имена прежних директоров организации.

- 1 (i)+(iii)-(v)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)
4. (i) – (v)

9. Вам необходимо рефинансировать свой долгосрочный заем. Датой окончания отчетного периода является 30 июня, вы заключаете договор о рефинансировании в июле и утверждаете финансовую отчетность в августе. Данный заем отражается как:

4. краткосрочное обязательство;
5. долгосрочное обязательство;
6. условное обязательство.

на тему: «Запасы» (МСФО 2)

Вариант 1

1. Запасы определяются:

1) Исключительно как продукция, имеющая физическую форму, предназначенная для продажи, прошедшая предпродажную подготовку, или материалы, используемые в процессе производства.

2) Товары, которые находятся на складе, и продажа которых в настоящее время не осуществляется.

3) Активы, предназначенные для продажи, прошедшие предпродажную подготовку или материалы, используемые в процессе производства или при предоставлении услуг.

2. Чистая стоимость продажи определяется как:

1) Предполагаемая цена продажи в условиях обычного ведения бизнеса, включая затраты по укомплектованию, но за вычетом расходов на продажу.

2) Предполагаемая цена продажи в условиях обычного ведения бизнеса за вычетом затрат по укомплектованию и расходов на продажу.

3. Справедливая стоимость определяется как сумма, за которую:

1) Актив, который может быть продан, или обязательство, которое может быть погашено, между осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

2) Актив, который может быть продан, или обязательство, которое может быть погашено, между независимыми сторонами, вынужденными совершить такую операцию.

4. Различие между чистой стоимостью продажи и справедливой стоимостью заключается в следующем:

1) Чистая стоимость продажи определяется применительно к особенностям конкретного бизнеса компании. Справедливая стоимость определяется в большей степени на основе рыночных цен, чем на основе договорных цен.

2) Справедливая стоимость определяется по конкретному бизнесу компании. Чистая стоимость продажи определяется на основе рыночных цен, а не установленных в договоре цен.

5. Стоимость запасов:

1) Включает все затраты по производству, обработке и прочие затраты, понесенные для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

2) Включает только производственные затраты и не включает затраты по обработке и прочие затраты, понесенные для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

6. Налоги и импортные пошлины являются примерами:

1) Затрат по обработке

2) Затрат по приобретению

3) 2 и 3

4) Не подходит ни один из вариантов

7. Переменные накладные производственные расходы – это:

1) Такие прямые и косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от уровня производства, например, прямые и косвенные расходы на оплату труда.

2) Переменные накладные производственные расходы – это такие косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от объема производства, например, косвенные расходы на оплату труда и материалов.

8. Как признаются нераспределенные накладные расходы?

1) Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках в том периоде, когда они были понесены.

2) Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках в том периоде, когда они были понесены.

9. В отличие от постоянных накладных производственных расходов переменные накладные производственные расходы:

1) Относятся на все производственные единицы без распределения между ними.

2) Относятся на каждую произведенную единицу продукции исходя из степени фактического использования производственного объекта для выпуска продукции.

10. Компания продает одну модель автомобиля. На начало отчетного периода у нее нет запасов. В течение периода компания покупает 4 автомобиля. В результате роста цен автомобили обходятся ей: в \$12000, \$13000, \$14000, \$15000 в порядке их приобретения. Компания продает 2 автомобиля и применяет метод «ФИФО» для оценки стоимости

запасов. Какова стоимость запасов в конце отчетного периода, и какова себестоимость продаж?

- 1) Стоимость запасов на конец отчетного периода составит \$29000
Себестоимость продаж составит \$25000
- 2) Стоимость запасов на конец отчетного периода составит \$25000
Себестоимость продаж составит \$29000
- 3) Стоимость запасов на конец отчетного периода составит \$54000
Себестоимость продаж составит \$29000

Вариант 2

1. Прочие затраты:

1) Не должны включаться в стоимость запасов вне зависимости от того, что они могут быть понесены для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

2) Могут включаться в стоимость запасов, если они были понесены для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

1. Примерами затрат, учитываемых в качестве расходов отчетного периода, в котором они были понесены, являются:

- 1) Затраты по продаже, затраты по хранению готовой продукции и административные расходы.
- 2) Затраты по приобретению и обработке.
- 3) Чрезмерный уровень отходов, расходов на оплату труда и прочих производственных расходов.
- 4) 2 и 3
- 5) 1 и 3
- 6) 1, 2 и 3

2. Стандартные затраты или «метод розничных цен» используется в качестве инструмента оценки стоимости. Метод розничных цен заключается в следующем:

- 1) Продажная цена за вычетом доли прибыли в цене
- 2) Чистой цены продаж

3. Причинами продажи запасов ниже их себестоимости могут быть:

- 1) Общее падение рыночной цены, физическое повреждение товаров и их моральное устаревание.
- 2) Дополнительные затраты, необходимые для завершения изготовления изделия.
- 3) Снижение производственных расходов.
- 4) только 2 и 3
- 5) только 3
- 6) только 1 и 2

4. Если цена, по которой будут продаваться запасы, ниже текущей рыночной стоимости с учетом затрат по укомплектованию, то стоимость запасов будет понижена до их:

- 1) Справедливой стоимости
- 2) Чистой стоимости продажи

5. При продаже запасов их балансовая стоимость признается в качестве:

- 1) Расхода в периоде, когда была признана выручка.
- 2) Дохода в периоде, когда была признана выручка.

6. Запасы, которые были переведены в другие группы активов, относятся на расходы:

- 1) Немедленно в целях понижения стоимости активов.
- 2) В течение срока полезной службы данного актива.

7. Компания продает одну модель автомобиля. На начало отчетного периода у нее отсутствуют запасы. В течение отчетного периода компания покупает 4 автомобиля. В результате роста цен автомобили обходятся ей в **\$12000, \$13000, \$14000, \$15000** в порядке их приобретения. Общая стоимость = **\$54000**. Компания продает 2 автомобиля и применяет метод средневзвешенной стоимости для оценки стоимости своих запасов. Какова стоимость запасов в конце отчетного периода, и какова себестоимость продаж?

- 1) Стоимость запасов на конец отчетного периода составит **\$27000**
Себестоимость продаж составит **\$27000**
- 2) Стоимость запасов на конец отчетного периода составит \$25000
Себестоимость продаж составит \$29000
- 3) Стоимость запасов на конец отчетного периода составит \$29000
Себестоимость продаж составит \$25000

8. Постоянные накладные производственные расходы

- 1) это такие косвенные расходы, которые остаются фактически неизменными при различных объемах производства.
- 2) это такие косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от объема производства, например, косвенные расходы на оплату труда и материалов.

9. Компания «Полар Ойл» приобретает 200 баррелей нефти по цене \$60 за баррель в рамках спекулятивной операции (Однако у нее нет контракта на продажу нефти). В конце отчетного периода цена снижается до \$50 за баррель, и нефть не удается продать. Что будет делать компания? Какую величину она признает в качестве корректировки до чистой стоимости продажи?

- 1) Следует уменьшить стоимость нефти до \$50 за баррель и немедленно сделать корректировку до чистой стоимости продажи, отразив расход в размере \$2000.
- 2) Следует оставить в учете все как на начало периода
- 3) Следует увеличить стоимость нефти до \$70 за баррель и немедленно сделать корректировку до чистой стоимости продажи, отразив доход в размере \$2000.

10. Отнесение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке проводится

- 1) с учетом обычного уровня загрузки производственных объектов
- 2) с учетом низкой загрузки производственных мощностей или простоя завода
- 3) с учетом обычного уровня загрузки производственных объектов и с учетом низкой загрузки производственных мощностей или простоя завода

на тему: «Объединение компаний» (МСФО (IFRS) 3)

Вариант 1

1. МСФО (IFRS) 3:

1. Предполагает применение метода объединения интересов или метода покупки.
2. Предполагает применение только метода объединения интересов.
3. Предполагает применение только метода покупки.

2. В соответствии с МСФО (IFRS) 3, приобретенные условные обязательства:

1. Всегда включаются в затраты на объединение.

2. Включаются в затраты на объединение, только в случае, если они могут быть надежно оценены.

3. Включаются в гудвил.

3. Гудвил должен:

1. Ежегодно тестироваться на обесценение.
2. Учитываться в составе затрат.
3. Амортизироваться.

4. Отрицательный гудвил должен:

1. Соотноситься с будущими затратами.
2. Относиться на долгосрочные активы.
3. Признаваться в отчете о прибылях и убытках.

5. В результате осуществления практически всех объединений:

1. Покупатель получает контроль над приобретаемой компанией.
2. Приобретаемая компания получает контроль над покупателем.
3. Покупатель становится партнером приобретаемой компании.

6. Объединение может включать:

- (i) Покупку капитала другой компании.
- (ii) Покупку всех чистых активов другой компании.
- (iii) Принятие обязательств другой компании.
- (iv) Покупку некоторых чистых активов другой компании, которые вместе составляют одно или более направлений бизнеса.
- (v) Покупку активов ликвидируемой компании.
 1. i – ii
 2. i – iii
 3. ii – iii
 4. i – iv
 5. i – v

7. Применение метода покупки включает следующие этапы:

- i Определение покупателя.
- ii Оценка стоимости объединения.
- iii Отнесение на дату покупки затрат на объединение компаний на приобретенные активы, принятые обязательства и условные обязательства.
- iv Амортизация гудвила.
 1. i – ii
 2. i – iii
 3. ii – iii
 4. i – iv

1. i – ii

2. i – iii

3. ii – iii

4. i – iv

8. Контроль – это возможность:

1. управлять финансовой и хозяйственной политикой компании с целью получения выгод;
2. контролировать более 40% обыкновенных акций;
3. назначать членов совета директоров в соответствии с долей Вашего участия в акционерном капитале компании.

9. Определить покупателя можно при помощи следующих показателей:

- i Если справедливая стоимость одной компании больше, чем справедливая

стоимость другой компании, то большая компания, скорее всего, является покупателем.

ii Если объединение бизнеса осуществляется путем обмена обыкновенных голосующих акций на денежные средства или другие активы, компания, передающая денежные средства или другие активы в обмен на акции, скорее всего, является покупателем.

iii Если в результате объединения руководство одной компании получает возможность управлять объединенной компанией, доминирующая компания является покупателем.

iv При объединении компаний, осуществленном путем обмена акций, компания, выпускающая акции, обычно является покупателем.

v При объединении бизнеса, осуществленном путем обмена акций, более старая компания обычно является покупателем.

1. i – ii
2. i – iii
3. ii – iii
4. i – iv
5. i – v

10. При образовании новой компании для осуществления объединения:

1. Покупатель отсутствует.
2. Одна из компаний, которая существовала до объединения, должна быть признана покупателем.
3. Новая компания будет являться покупателем.

Вариант2

1. Стоимость объединения включает:

- (i) Обязательства, принятые на себя покупателем.
- (ii) Затраты на оплату бухгалтерских услуг.
- (iii) Затраты на оплату юридических услуг.
- (iv) Затраты на оплату услуг оценщиков.
- (v) Общие административные издержки.

1. i – ii
2. i – iii
3. ii – iii
4. i – iv
5. i – v

2. Будущие убытки – это:

1. Обязательства, принятые на себя покупателем в обмен на контроль над приобретаемой компанией.
2. Убытки, составляющие часть затрат на объединение.
3. Ни 1, ни 2.

3. Для корректировки стоимости объединения, обусловленной будущими событиями, покупатель должен включить сумму этой корректировки в стоимость объединения на дату покупки, если корректировка является:

1. Вероятной и может быть надежно оценена.
2. Стопроцентной и может быть абсолютно точно оценена.

3. Сумма потенциального обязательства подлежит оплате в течение одного года.

4. В отдельных случаях покупатель должен произвести дополнительный платеж в пользу продавца в качестве компенсации уменьшения стоимости акций, выпущенных для получения контроля над приобретаемой компанией. В таких случаях:

1. Признается увеличение стоимости объединения.
2. Величина дополнительного платежа компенсирует уменьшение стоимости первоначально выпущенных акций.
3. Признается увеличение стоимости гудвила.

5. Покупатель должен отнести затраты на объединение путем учета следующих идентифицируемых статей приобретаемой компании:

- (i) Активов.
- (ii) Обязательств.
- (iii) Условных обязательств.
- (iv) Долгосрочных активов, удерживаемых для продажи.
- (v) Долгосрочных обязательств, удерживаемых для продажи.

1. i – ii
2. i – iii
3. ii – iii
4. i – iv
5. i – v

6. Балансовая стоимость здания приобретаемой компании составляет \$200 млн. Оно амортизируется в течение 20 лет, что соответствует сроку его финансовой аренды. Через 15 лет Вы покупаете компанию, на балансе которой учитывается это здание, и оцениваете его по справедливой стоимости в размере \$400 млн. В консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после покупки, годовая сумма амортизационных отчислений будет равна:

1. \$10 млн.
2. \$20 млн.
3. \$27 млн.
4. \$80 млн.

7. Вы покупаете компанию. Вы уже оплатили покупку, у Вас есть соглашение, имеющее обязательную силу, осталось завершить некоторые юридические формальности, чтобы Вы могли считаться полноправным владельцем этой компании.

1. В целях отражения операций в бухгалтерском учете Вы контролируете эту компанию.
2. В целях отражения операций в бухгалтерском учете Вы не контролируете эту компанию.
3. В целях отражения операций в бухгалтерском учете Вы частично контролируете эту компанию.

8. Доля меньшинства в приобретаемой компании отражается как:

1. Равная нулю.
2. Доля меньшинства в справедливой стоимости чистых активов приобретаемой компании.
3. Доля меньшинства в справедливой стоимости активов приобретаемой

компании.

9. План реструктуризации приобретаемой компании, который подлежит реализации при условии ее покупки при объединении компаний:

1. не является текущим обязательством покупателя.
2. является условным обязательством.
3. является обязательством.

10. Отложенный налоговый актив, связанный с убытками приобретаемой компании и не признанный в ее финансовой отчетности:

1. Подлежит признанию в качестве идентифицируемого актива, если у покупателя есть уверенность в том, что его компания получит возможность уменьшить налогооблагаемую прибыль будущих отчетных периодов на величину признанного убытка приобретаемой компании.
2. Включается в гудвил.
3. Не признается в финансовой отчетности покупателя.

Вариант 3

1. Покупатель признает незавершенный научно-исследовательский проект приобретаемой компании, если этот проект соответствует определению нематериального актива, и его справедливая стоимость может быть надежно оценена:

1. В качестве гудвила.
2. В качестве актива отдельно от гудвила.
3. Затраты на проект, понесенные на стадии исследования, признаются в качестве расхода, на стадии разработки - в качестве нематериального актива.

2. Балансовая стоимость актива, классифицируемого как нематериальный актив, который был приобретен при объединении бизнеса до 31 марта 2004 года, учитывается:

1. В качестве гудвила.
2. В качестве актива отличного от гудвила.
3. Затраты на проект, понесенные на стадии исследования, признаются в качестве расхода, на стадии разработки - в качестве нематериального актива.

3. После первоначального признания покупатель должен оценивать условные обязательства по:

1. Сумме, которая должна признаваться согласно МСФО (IAS) 37.
2. Сумме, которая была первоначально признана.
3. Наименьшему значению из 1 и 2.
4. Наибольшему значению из 1 и 2.

4. Гудвил, полученный при объединении бизнеса, должен:

1. Амортизироваться.
2. Оцениваться на предмет возможных убытков от обесценения один раз в год.
3. Оцениваться на предмет возможных убытков от обесценения один раз в год или чаще, если потребуется.

5. Для исключения величины накопленной амортизации гудвила, признанного до даты объединения:

1. Она кредитуется в отчете о прибылях и убытках.
2. Балансовая величина накопленной амортизации исключается путем уменьшения на эту сумму стоимости гудвила.
3. Балансовая величина накопленной амортизации исключается путем увеличения на эту сумму величины нераспределенной прибыли на начало периода.

6. Для исключения ранее признанного отрицательного гудвила:

1. Он кредитуется в отчете о прибылях и убытках.
2. Исключается балансовая величина накопленной амортизации путем уменьшения на эту сумму стоимости гудвила.
3. Балансовая величина отрицательного гудвила списывается в корреспонденции с нераспределенной прибылью.

7. При корректировке временных оценок стоимости чистых активов разница относится на:

1. Расходы или доходы в отчете о прибылях и убытках.
2. Гудвил.
3. Сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного периода.

8. Корректировка временных оценок стоимости чистых активов отражается в финансовой отчетности:

1. Начиная с даты покупки.
2. Начиная с даты внесения корректировки.
3. В течение последующих трех лет.

9. Корректировки данных первоначального учета объединения бизнеса, после завершения оценочного периода, должны отражаться:

1. Непосредственно в отчете о прибылях и убытках.
2. Как исправление ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8.
3. Как обесценение.

10. Обратная покупка – это:

1. Продажа бизнеса.
2. Когда приобретаются акции покупателя, а эмитент акций является приобретаемой компанией.
3. Когда частная компания покупает компанию, допущенную к листингу.

на тему: «Договоры страхования» (МСФО (IFRS) 4)

Вариант 1

1. МСФО (IFRS) 4:

1. является проектом для обсуждения;
2. действует вплоть до завершения Правлением КМСФО второго этапа проекта по усовершенствованию учета договоров страхования;
3. представляет собой окончательное мнение Правления КМСФО относительно режима учета договоров страхования.

2. Цедент – это:

1. Страхователь по договору перестрахования;
2. Страхователь по договору страхования;
3. Страховщик;
4. Зарубежный страховщик.

3. Договор прямого страхования – это:

1. Договор, заключаемый страховщиком непосредственно с конечным потребителем;
2. Договор, покрывающий только материальные активы;
3. Договор страхования, не являющийся договором перестрахования.

4. Финансовый риск – это риск (не специфичный для стороны по договору) возможного будущего изменения:

- (i) определенной процентной ставки;
- (ii) цены финансового инструмента;
- (iii) цены товара;
- (iv) ставки валютного курса;
- (v) индекса цен или ставок;
- (vi) кредитного рейтинга или индекса кредитоспособности;
- (vii) климатических условий.

1. (i)
2. (i)-(ii)
3. (i)-(iii)
4. (i)-(iv)
5. (i)-(v)
6. (i)-(vi)
7. (i)-(vii)

5. Тест достаточности страховых обязательств основывается на анализе:

1. долгосрочных обязательств;
2. краткосрочных обязательств;
3. прогнозов прибыли;
4. денежных потоков.

6. Сферой применения МСФО (IFRS) 4 являются бухгалтерский учет и отчетность в отношении:

1. договоров страхования;
2. договоров перестрахования;
3. договоров страхования и перестрахования.

7. В результате применения МСФО (IFRS) 4 многие сберегательные и пенсионные программы будут:

1. реклассифицированы как договоры страхования;
2. реклассифицированы как инвестиционные договоры;
3. реклассифицированы как договоры перестрахования.

8. Согласно МСФО (IFRS) 4 к договорам страхования на этапе 1 будут по-прежнему применяться действующие положения учетной политики. Это позволяет фирмам сделать следующее:

1. Страховщики имеют право использовать «текущие процентные ставки» для оценки обязательств, обеспечивая более полное соответствие между ними и колебаниями соответствующих активов, зависящих от процентных ставок;
2. Компании имеют право корректировать свои обязательства для отражения будущей инвестиционной маржи только в том случае, если такая корректировка связана с переходом на «повсеместно используемую» и «комплексную, ориентированную на инвестора, методологию бухгалтерского учета»;

3. Компании имеют право оценивать по справедливой стоимости объекты инвестиций, используемые для обеспечения обязательств, связанных со справедливой стоимостью таких объектов, учитывая все прочие объекты инвестиций по себестоимости;

4. Страховщики имеют право отражать нематериальный актив, покрывающий разницу между справедливой стоимостью и балансовой стоимостью страховых обязательств, принятых в результате объединения бизнеса или передачи портфеля;

5. Страховщики вправе использовать форму «теневое» учета, которая позволила бы им корректировать обязательства с учетом изменений, которые имели бы место в случае реализации нереализованной прибыли или убытков по ценным бумагам;

6. Компании имеют право продолжать оценивать договоры страхования и инвестиционные договоры с элементами дискреционного участия, применяя действующие принципы учетной политики;

7. Страховщики, не раскрывающие в отчетности сравнительные данные за предыдущие годы, могут по-прежнему придерживаться такой практики.

1. (i)
2. (i)-(ii)
3. (i)-(iii)
4. (i)-(iv)
5. (i)-(v)
6. (i)-(vi)
7. (i)-(vii)

9. Договор перестрахования с участием в прибыли, по которому cedentу гарантирован минимальный возврат уплаченной премии, является примером:

1. встроенного дериватива;
2. элемента дискреционного участия;
3. фиксированного гарантированного элемента.

10. Условия договора могут предусматривать наступление страхового случая (и, соответственно, ответственности страховщика):

- (i) в течение срока действия договора;
- (ii) до начала срока действия договора;
- (iii) после истечения срока действия договора.

1. (i)
2. (i)-(ii)
3. (i)-(iii)

Вариант 2

1. Договор считается договором страхования, если соблюдены следующие условия:

- (i). договор должен предусматривать риск (неопределенность);
- (ii). такой риск не должен быть «финансовым» риском;
- (iii). такой риск должен передаваться от уполномоченной стороны по договору обязанной стороне;
- (iv). договор должен предусматривать в качестве условия выплаты возмещения ущерб для страхователя;
- (v). в договоре должно быть указано, что он является договором страхования.

1. (i)
2. (i)-(ii)

3. (i)-(iii)
4. (i)-(iv)
5. (i)-(v)

2. Примерами договоров страхования являются:

- (i) страхование имущество от кражи (или порчи);
- (ii) страхование ответственности производителя, профессиональной ответственности, гражданской ответственности или судебных издержек;
- (iii) страхование жизни и «похоронное» страхование с предоплатой (хотя смерть неизбежна, неочевидным остается время наступления смерти или, в отношении некоторых видов страхования жизни, вероятность наступления смерти в период действия договора страхования);
- (iv) страхование на дожитие с выплатой аннуитетов и пенсий (т.е. договоры, предусматривающие возмещение в случае наступления неопределенного будущего события – дожития получателя аннуитета (или пенсии) – в качестве дополнительного средства обеспечения получателю аннуитета (пенсии) определенного уровня жизни, на котором при иных обстоятельствах факт дожития отразился бы неблагоприятно);
- (v) страхование нетрудоспособности и медицинское страхование;
- (vi) поручительские гарантии, гарантии добросовестного выполнения должностных обязанностей, договорных обязательств и соблюдения условий заявок;
- (vii) страхование облигаций с возможностью дефолта в случае стихийных бедствий от рисков, неспецифичных для страхователя.

1. (i)
2. (i)-(ii)
3. (i)-(iii)
4. (i)-(iv)
5. (i)-(v)
6. (i)-(vi)
7. (i)-(vii)

3. Значительный страховой риск предусматривает выплату дополнительного возмещения. Такое возмещение включает в себя:

- (i) расходы по урегулированию претензий и оценке размеров выплат;
- (ii) необходимость досрочной выплаты возмещения;
- (iii) утрату возможности получения от страхователя вознаграждения за будущие услуги;
- (iv) отказ от взыскания в случае смерти сбора, который применялся бы при расторжении договора (или прекращении выплат премии с возвратом выкупной стоимости);
- (v) платежи, зависящие от наступления события, не влекущего за собой значительного ущерба для управомоченной стороны по договору;
- (vi) возможные возмещения по перестрахованию.

1. (i)
2. (i)-(ii)
3. (i)-(iii)
4. (i)-(iv)
5. (i)-(v)
6. (i)-(vi)

4. Примерами встроенных деривативов являются:

- (i) Опцион продавца в отношении акции или облигации;

(ii) Опцион покупателя в отношении акции или облигации;
(iii) Опцион на продление срока облигации;
(iv) Выплаты процентов или основной суммы, привязанные к индексу акций;
(v) Выплаты процентов или основной суммы, привязанные к индексу товаров;
(vi) Опцион на конвертацию облигации в акции;
(vii) Кредитные деривативы, относящиеся к кредитному риску, которые дают гаранту возможность принять на себя риск, не вступая во владение соответствующим активом.

1. (i)
2. (i)-(ii)
3. (i)-(iii)
4. (i)-(iv)
5. (i)-(v)
6. (i)-(vi)
7. (i)-(vii)

5. Если соблюдены оба перечисленные ниже условия:

(i) страховщик имеет возможность оценить депозитный компонент (включая встроенные опционы на досрочное прекращение) отдельно (без учета страхового компонента);

(ii) политика страховщика при иных обстоятельствах не требует отражения всех обязательств и прав, возникающих из депозитного компонента.

Выделение компонентов:

1. требуется,
2. допускается,
3. запрещается.

6. Если тест достаточности страховых обязательств выявляет их недостаточность, недостача:

1. отражается как резерв;
2. отражается в отчете о прибылях и убытках;
3. относится непосредственно на резервы.

7. Применение нижеприведенных методов:

(i) оценка страховых обязательств без дисконтирования.

(ii) оценка договорных прав на будущее вознаграждение за управление инвестициями по сумме, превышающей их справедливую стоимость (предполагаемую на основании сопоставления с размерами вознаграждения, в настоящее время взимаемого другими за оказание аналогичных услуг). Весьма вероятно, что справедливая стоимость изначально равна понесенным издержкам на создание права (за исключением случаев, в которых будущее вознаграждение за управление инвестициями и соответствующие издержки несопоставимы со средними рыночными значениями).

(iii) использование разных принципов учетной политики в отношении договоров страхования (а также сопутствующих отложенных аквизиционных расходов и соответствующих нематериальных активов, если таковые имеются) дочерних обществ.

1. Запрещено
2. Разрешено
3. Может быть продолжено, но применение любого из них впервые не допускается.

8. Повсеместно применяемая комплексная ориентированная на инвестора методология учета предусматривает:

- (i) текущие оценки и допущения;
- (ii) разумные (но не чрезмерно консервативные) корректировки для отражения рисков и факторов неопределенности;
- (iii) методы оценки, отражающие как внутреннюю стоимость, так и временную стоимость внутренних опционов и гарантий;
- (iv) текущую рыночную ставку дисконта, даже если такая ставка дисконта отражает расчетный доход на активы страховщика;
- (v) дополнительный консерватизм.

- 1. (i)
- 2. (i)-(ii)
- 3. (i)-(iii)
- 4. (i)-(iv)
- 5. (i)-(v)

9. «Теневой» учет используется для отражения:

- 1. Нереализованной прибыли таким же образом, как отражается реализованная прибыль;
- 2. Реализованной прибыли таким же образом, как отражается нереализованная прибыль;
- 3. Реализованной прибыли непосредственно в составе собственных средств.

10. Обязанная сторона по договору ЭДУ:

Имеет право (но не обязана) учитывать гарантированный элемент отдельно от элемента дискреционного участия.

Если страховщик классифицирует эти элементы отдельно, он обязан классифицировать гарантированный элемент как обязательство и учитывать элемент дискреционного участия как:

- 1. обязательство;
- 2. отдельный компонент собственных средств;
- 3. либо как 1, либо как 2.

на тему: «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность» (МСФО (IFRS) 5)

Вариант 1

1. Сфера применения МСФО (IFRS) 5 включает:

- (i) Классификацию, оценку и представление информации об активах , «удерживаемых для продажи».
- (ii) Классификацию и представление информации о прекращенной деятельности.
- (iii) Обесценение долгосрочных активов, удерживаемых для использования.

- 1 i
- 2 ii
- 3 iii
- 4 i- ii

2. Активы, которые отвечают критериям классификации «удерживаемые для

продажи», оцениваются по:

1. Балансовой стоимости.
2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Наименьшей величине из значений 1 и 2.
4. Наибольшей величине из значений 1 и 2.

3. В отношении активов, которые классифицируются как «удерживаемые для продажи», амортизация:

1. Прекращается.
2. Восстанавливается.
3. Относится на прекращенную деятельность.

4. Удерживаемые для продажи применяется к:

1. Долгосрочным обязательствам.
2. Долгосрочным активам.
3. Капиталу.
4. Краткосрочным активам.

5. Группа выбытия, которая являлась частью генерирующей единицы:

1. Становится отдельной генерирующей единицей.
2. Становится долгосрочным активом.
3. Отдельно не рассматривается.

6. Твердое обязательство о приобретении – это соглашение, обязательное для обеих сторон, которое:

(i) определяет все существенные условия, включая цену и сроки совершения операций.

(ii) предусматривает штрафные санкции за неисполнение, которые достаточно значительны, чтобы сделать исполнение высоко вероятным.

(iii) заключается с независимой стороной.

1. i
2. ii
3. iii
4. i- ii
5. i- iii

7. Возмещаемая стоимость актива – это:

1. справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу.
2. ценность использования.
3. Наименьшая величина из значений 1 и 2.
4. Наибольшая величина из значений 1 и 2.

8. Актива, удерживаемого для продажи, должен быть:

- (i) Он должен быть готов к немедленной продаже в его текущем состоянии.
- (ii) Вероятность его продажи должна быть высока.
- (iii) Руководство должно утвердить план о продаже данного актива.
- (iv) Руководство должно вести поиск покупателя.
- (v) Должны прилагаться активные усилия для продажи актива.
- (vi) Предполагаемый срок совершения продажи не должен превышать одного года с даты классификации.
- (vii) Актив должен быть полностью амортизирован.

1. i
2. ii
3. iii
4. i- v
5. i- vi
6. i – vii

9. Когда банк приобретает долгосрочный актив или группу выбытия исключительно с целью их последующей продажи, она должна классифицировать долгосрочный актив или группу выбытия как «удерживаемые для продажи» по состоянию на дату приобретения только в том случае, если:

1. Выполняется требование о завершении продажи в течение одного года от даты приобретения.
2. Покупатель определен.
3. Должен быть продан по цене, превышающей стоимость чистых активов.

10. Если критерии классификации соблюдаются после отчетной даты, банк должен:

1. Классифицировать долгосрочный актив как «удерживаемый для продажи» в финансовой отчетности за соответствующий отчетный период.
2. При соблюдении критериев после отчетной даты, но до даты утверждения финансовой отчетности, банк должен раскрывать информацию в примечаниях.

Классифицировать долгосрочный актив в составе информации о прекращенной деятельности в финансовой отчетности.

**на тему: «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность» (МСФО (IFRS) 5)
Вариант 2**

1. Если группа выбытия, использование которой будет прекращено:

- представляет собой одно из основных направлений деятельности или географический сегмент;
- является частью единого плана выбытия основного направления деятельности или географического сегмента, или
- является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью перепродажи, на дату, когда ее использование прекращается, банк должен представлять результаты операции и сведения о движении денежных средств, относящихся к группе выбытия как:
 1. «Прекращенная деятельность».
 2. «Удерживаемая для продажи».
 3. «Продолжающаяся деятельность».

2. Если вновь приобретенный актив является «удерживаемым для продажи», то он будет оцениваться по:

1. Фактической стоимости приобретения.
2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Наименьшей величине из 1 и 2.
4. Наибольшей величине из 1 и 2.

3. Если актив или группа выбытия приобретается в результате объединения компаний, он/она должна оцениваться по:

1. Фактической стоимости приобретения.

2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Наименьшей величине из 1 и 2.
4. Наибольшей величине из 1 и 2.

4. Последующая переоценка: оценку устаревших запасов и сомнительных долгов следует пересмотреть:

1. До переоценки группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
2. После переоценки группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Одновременно с переоценкой группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

5. Корректировка балансовой стоимости долгосрочного актива, который перестает классифицироваться как «удерживаемый для продажи», отражается в:

1. Капитале.
2. Доходе от продолжающейся деятельности.
3. Доходе от прекращенной деятельности

6. Доходы или убытки в результате переоценки удерживаемого для продажи долгосрочного актива или группы выбытия

1. включаются в доход (убыток) от продолжаемой деятельности при условии, что они не относятся к прекращенной деятельности.
2. не включаются в доход (убыток) от продолжаемой деятельности при условии, что они не относятся к прекращенной деятельности.

7. Банк приобретает группу компаний. Одну из компаний планируется продать. В стоимости приобретения она составляет 130. Цена продажи также составит 130. Расходы на продажу составят 10, поэтому справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу компании составит

1. 130
2. 10
3. 120

8. Краткосрочный актив - актив, который удовлетворяет любому из нижеприводимых критериев:

- i ожидается реализация или потребление актива в рамках обычного операционного цикла;
- ii активы предназначены для торговли;
- iii ожидается реализация в течение 12 месяцев после отчетной даты; или
- iv он представляет собой денежные средства или их эквиваленты, который может быть использован в течение двенадцати месяцев от отчетной даты.

1. i- iv
2. ii - iii
3. ii

9. Ценность использования это:

1. текущая дисконтированная стоимость денежных потоков, возникающих в результате дальнейшего использования актива и от его продажи
2. справедливая стоимость
3. чистая стоимость денежных потоков

10. Группа выбытия:

1. это группа активов, предназначенных для выбытия посредством продажи либо другим способом в рамках единой операции, а также обязательства, непосредственно связанные с этими активами, которые будут переданы при данной операции. В состав группы выбытия может входить деловая репутация.

2. это группа активов и пассивов, предназначенных для выбытия посредством продажи либо другим способом.

на тему: «Отчеты о движении денежных средств» (МСФО (IAS) 7)

Вариант1

1. Компания представляет консолидированную отчетность с сопоставимыми показателями за 5 предыдущих периодов.

За какое количество периодов требуется представить отчеты о движении денежных средств?

- 1.
- 5.
- 6.

2. Отчеты о движении денежных средств должны составлять:

- все компании;
- компании, зарегистрированные на бирже;
- финансовые организации.

3. В отчете о движении денежных средств представлена информация, которая позволяет пользователям оценить изменения:

- чистых активов компании;
- финансовой структуры компании;
- ликвидности;
- платежеспособности;
- рентабельности.

4. Отчет о движении денежных средств позволяет проанализировать взаимосвязь между:

- рентабельностью;
- остатками денежных средств;
- использованием активов и обязательств;
- численностью кадров.

- i
- i-ii
- i-iii
- i-iv

5. Регулярные продажи и покупки, затраты на оплату труда и общие накладные расходы входят в состав:

- Операционной деятельности;
- Инвестиционной деятельности;
- Финансовой деятельности.

6. Приобретение и выбытие внеоборотных активов – это:

- операционная деятельность;

2. инвестиционная деятельность;
3. финансовая деятельность.

7. Деятельность, приводящая к изменению размера (и состава) собственного и заемного капитала, - это:

1. операционная деятельность;
2. инвестиционная деятельность;
3. финансовая деятельность.

8. Инвестиция классифицируется как эквивалент денежных средств только в том случае, если она характеризуется:

1. низкой ликвидностью и низким риском;
2. ликвидностью и низким риском;
3. ликвидностью и умеренным риском.

9. Максимальный срок погашения эквивалента денежных средств:

1. 3 месяца;
2. 6 месяцев;
3. 1 год.

10. Банковские займы обычно рассматриваются как:

1. операционная деятельность;
2. инвестиционная деятельность;
3. финансовая деятельность;
4. эквиваленты денежных средств.

Вариант 2

1. Если банковские овердрафты представляют неотъемлемый компонент управления денежными средствами компании, то они рассматриваются как:

1. операционная деятельность;
2. инвестиционная деятельность;
3. финансовая деятельность;
4. эквиваленты денежных средств.

2. Одна операция:

1. может создавать денежные потоки, которые классифицируются по-разному;
2. может быть отнесена полностью к одной из трех категорий;
3. может быть распределена между несколькими периодами.

3. Величина денежных потоков по операционной деятельности является основным показателем, показывающим, достаточно ли денежных средств создает операционная деятельность для:

1. погашения займов;
2. поддержания производительной способности компании;
3. выплаты дивидендов;
4. осуществления новых инвестиций;
5. всего вышеперечисленного.

4. Примеры потоков денежных средств по операционной деятельности:

- (i) поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- (ii) поступления рентных платежей, вознаграждения за услуги, комиссионных и

прочие виды выручки;

(iii) выплаты поставщикам товаров (и услуг);

(iv) выплаты работникам (и за них от их имени);

(v) поступления и выплаты страховых компаний по страховым премиям, искам, по рентным договорам и прочим видам страховых полисов;

(vi) выплаты (или возмещение) налогов на прибыль, за исключением тех позиций, которые могут однозначно соотноситься с финансовой и инвестиционной деятельностью;

(vii) поступления (и выплаты) по договорам, заключенным с целью совершения коммерческих (или биржевых) операций;

(viii) продажа производственного объекта, финансовый результат которой включается в расчет чистой прибыли.

1. i

2. i-ii

3. i-iii

4. i-iv

5. i-v

6. i-vi

7. i-vii

8. i-viii

5. Примеры потоков денежных средств по инвестиционной деятельности:

(i) выплаты для приобретения основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов. Указанные выплаты включают те, которые связаны с капитализацией затрат на строительство объектов хозяйственным способом;

(ii) поступления от продаж основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов;

(iii) выплаты по приобретению акций или кредитных инструментов, а также доли в совместных предприятиях (за исключением таких инструментов, как эквиваленты денежных средств или договоры, заключенные с целью совершения коммерческих (или биржевых) операций);

(iv) поступления от продаж акций (или кредитных инструментов) других компаний, а также доли в совместных предприятиях (за исключением таких инструментов, как эквиваленты денежных средств или договоры, заключенные с целью совершения коммерческих (или биржевых) операций);

(v) авансирование (или кредитование) других сторон (за исключением аналогичных операций, осуществляемых финансовыми организациями);

(vi) поступления в виде погашения авансированных сумм или займов, предоставленных другим сторонам (за исключением аналогичных операций, осуществляемых финансовыми организациями);

(vii) выплаты по приобретению фьючерсных, форвардных, опционных и своп договоров (за исключением договоров, заключенных с целью совершения коммерческих (или биржевых) операций, или выплат, классифицируемых как финансовая деятельность);

(viii) поступления от фьючерсных, форвардных, опционных или своп договоров (за исключением договоров, заключенных с целью совершения коммерческих (или биржевых) операций).

1. i

2. i-ii

3. i-iii

4. i-iv

5. i-v
6. i-vi
7. i-vii
8. i-viii

6. Примеры потоков денежных средств по финансовой деятельности:

- (i) поступления от эмиссии акций или выпуска других инструментов, предназначенных для формирования собственного капитала;
- (ii) выплаты собственникам в целях выкупа или погашения акций компании;
- (iii) поступления от эмиссии долговых обязательств, облигаций, простых векселей, залладных, а также от прочих инструментов краткосрочного или долгосрочного заимствования;
- (iv) выплаты заемных средств;
- (v) выплаты арендатором в погашение обязательства по финансовой аренде;
- (vi) поступления арендодателю в погашение обязательства по финансовой аренде.

1. i
2. i-ii
3. i-iii
4. i-iv
5. i-v
6. i-vi

7. При каком из методов отчет о движении денежных средств начинается с показателя чистой прибыли?

1. прямом;
2. косвенном;
3. обоих;
4. ни при одном.

8. При каком из методов отчет о движении денежных средств начинается с показателя изменения запасов?

1. прямом;
2. косвенном;
3. обоих;
4. ни при одном.

9. Если отчет начинается с показателя чистой прибыли, то при расчете суммы денежных средств, созданных в результате операционной деятельности, вы корректируете чистую прибыль с учетом:

- (i) изменений запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности;
- (ii) неденежных статей, таких как амортизация, резервы, отложенные налоги, нерезализованная курсовая разница, нераспределенная прибыль ассоциированных компаний и доля меньшинства;
- (iii) денежных средств, возникших в результате инвестиционной деятельности;
- (iv) денежных средств, возникших в результате финансовой деятельности;
- (v) расходов по социальному обеспечению.

1. i
2. i-ii
3. i-iii
4. i-iv

5. i-v

10. Примерами поступлений и выплат, которые могут отражаться свернуто, являются авансирование (и выплаты):

- (i) основных сумм по расчетам с клиентами, имеющими кредитные карточки;
- (ii) приобретения и продажи инвестиций;
- (iii) краткосрочного займа (менее 3 месяцев).

- 1. i
- 2. i-ii
- 3. i-iii

Вариант3

1. Денежные потоки по операциям с иностранной валютой следует учитывать:

- 1. в национальной валюте;
- 2. в функциональной валюте по курсу на дату операции;
- 3. в функциональной валюте по курсу на конец отчетного периода.

2. При конвертировании потоков денежных средств зарубежной дочерней компании необходимо использовать функциональную валюту группы компаний:

- (i) по курсу на начало отчетного периода;
- (ii) по курсу на конец отчетного периода;
- (iii) на даты совершения операций.

- 1. только (i);
- 2. только (ii);
- 3. только (iii);
- 4. (i) или (ii)
- 5. (i) или (iii)
- 6. (ii) или (iii)
- 7. (i), (ii) или (iii)

3. Нереализованная прибыль (и убыток) по курсовым разницам:

- 1. конвертируется по курсу на дату окончания отчетного периода;
- 2. конвертируется по курсу на дату начала отчетного периода;
- 3. не является движением денежных средств;

4. Движение денежных средств в результате получения или выплаты процентов и дивидендов следует:

- 1. раскрывать отдельно;
- 2. отражать свернуто;
- 3. не включать в отчет о движении денежных средств.

5. Выплаченные налоги обычно классифицируются как движение денежных средств по:

- 1. операционной деятельности;
- 2. инвестиционной деятельности;
- 3. финансовой деятельности.

6. При составлении консолидированной отчетности данные о движении денежных средств ассоциированной компании инвестор представляет:

1. используя метод пропорциональной консолидации;
2. отражая только движение денежных средств между инвестором и компанией, в которую были вложены инвестиции;
3. в отдельном отчете о движении денежных средств.

7. При составлении отчетности с учетом данных по совместному предприятию инвестор представляет движение денежных средств:

1. используя метод пропорциональной консолидации;
2. отражая только движение денежных средств между инвестором и компанией, в которую были вложены инвестиции;
3. в отдельном отчете о движении денежных средств

8. При каком из методов отчет о движении денежных средств начинается с показателя чистой прибыли?

1. прямо;
2. косвенно;
3. обоим;
4. ни при одном.

9. При каком из методов отчет о движении денежных средств начинается с показателя изменения запасов?

1. прямо;
1. косвенно;
3. обоим;
4. ни при одном.

10. В отчете о движении денежных средств представлена информация, которая позволяет пользователям оценить изменения:

1. чистых активов компании;
2. финансовой структуры компании;
3. ликвидности;
4. платежеспособности;
5. рентабельности.

V. 9. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

а) основная литература:

1. Морозова З.Д. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. Благовещенск:Амурский гос.ун-т, 2007.- 201 с.
2. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие / под ред. Л. И. Ушвицкого, А. А. Мазуренко. - Ростов н/Д : Феникс, 2009. - 157 с.
3. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб. : доп. Мин. обр. РФ / В.Ф. Палий. - М. : ИНФРА-М, 2007, 2009. - 512 с.

б) Дополнительная литература

1. Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. : рек. Мин. обр. РФ / Ю.А. Бабаев. - М. : Проспект, 2009. - 239 с.
2. Генералова, Н.В. Как работать с МСФО в России [Текст] / Н. В. Генералова. – М. : Бухгалтерский учет, 2007 . - 190 с.
3. Гетьман, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] : учеб. : рек. УМО / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова. - М. : Дашков и К, 2009. - 494 с.
4. Константинова, Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности

- [Текст] : учеб. пособие / Е. П. Константинова. - М. : Дашков и К, 2008 . - 288 с.
5. Мощенко, Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие: рек. УМО / Н. П. Мощенко. - М. : Финансы и статистика, 2005. - 272 с.
6. Пантелеев, А.В. МСФО: что нужно знать бухгалтеру [Текст] : практ. рук. / А. В. Пантелеев, А. Л. Звездин. - М. : Омега-Л, 2008. - 167 с.
7. Смирнова И.А. Международные стандарты финансовой отчетности.: Учебное пособие /Под руд.И.А.Смирновой. - М. : Финансы и статистика, 2005. - 272 с.
8. Соловьева, О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность [Текст] / О. В. Соловьева. - М. : ФБК-ПРЕСС, 2003. - 324 с.
9. Чая, В.Т. Трансформация отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / В. Т. Чая, Г. В. Чая. - М. : Финансовая газета, 2006 . - 47 с.
10. Чипуренко, Е.В. Отложенные налоги в МСФО 12 и ПБУ 18/02: методы расчета и порядок отражения в отчетности [Текст] / Е. В. Чипуренко. - М. : Финансовая газета, 2005.

Периодическая литература

Журналы:

- Бухгалтерский учет
- Главбух
- Международный бухгалтерский учет

Газеты:

- Финансовая газета
- Экономика и жизнь

Ресурсы Интернет:

№	Наименование ресурса	Краткая характеристика
1	http:// www. nalog.ru	Представлены основы налогового законодательства РФ, данные налоговой статистики
2	http:// www. edu.ru	Содержит информацию об учебно-методическом обеспечении дисциплины
3	http:// www. buh.ru	Представлены самые последние новости и изменения в области бухгалтерского учета.
4	www.iasb.co.uk	Содержит информацию об Международных стоимостных стандартах
5	http://www.iqlib.ru	Интернет-библиотека образовательных изданий, в которой собраны электронные учебники, справочные и учебные пособия. Удобный поиск по ключевым словам, отдельным темам и отраслям знания
6	http://www.consultant.ru	Справочно-правовая система содержит законодательную базу, нормативно-правовое обеспечение по бухгалтерскому учету, комментарии, статьи специалистов.
7	http://www.garant.ru	Справочно-правовая система содержит законодательную базу, нормативно-правовое обеспечение, статьи.