

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«СЕВЕРО-КАВКАЗСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Л.С. Боташева

Н.Т. Эльгайтарова

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Черкесск
2024

УДК 657
ББК 65.052.201.1 ц (0)
Б 86

Рассмотрено на заседании кафедры «Бухгалтерский учет»
Протокол № 1 от «04» 09. 2023 г.
Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом СКГА
Протокол № 26 от «29» 09. 2023 г.

Рецензенты:

Узденова Ф.З. – кандидат экономических наук, доцент, зав. каф.
«Бухгалтерский учет»

Шардан С.К. – доктор экономических наук, профессор каф. «Финансы
и кредит»

Б86 Боташев, Л.С. Международные стандарты финансовой отчетности:
учебное пособие /Л.С. Боташева, Н.Т.Эльгайтатова.– Черкесск: БИЦ СКГА,
2024. – 168 с.

Учебное пособие написано в соответствии с требованиями
Федерального государственного образовательного стандарта высшего
образования.

Рассмотрены теоретические основы Международных стандартов
финансовой отчетности, последовательно изложены теоретико-
методологические основы ведения финансового учета в соответствии с
международными стандартами учета и отчетности.

Для обучающихся высших учебных заведений экономического и
управленческого профиля.

УДК 657
ББК 65.052.201.1 ц (0)

ПРЕДИСЛОВИЕ

Глобализация мировой экономики и связанная с ней необходимость интеграции стран в единое мировое экономическое хозяйство потребовали обеспечения прозрачности информации о финансово-хозяйственной деятельности участников рынка и в результате в целях гармонизации стандартов учетных процессов, были разработаны Международные стандарты финансовой отчетности.

Международные стандарты определяют общепризнанные правила отражения финансовых операций и финансовой отчетности. Формируемая по международным правилам учетная и отчетная информация может быть полезной как для использования внутри организации, так и для групп внешних пользователей. Огромный интерес внешних пользователей обусловлен теми выгодами, которые предоставляют им базовые концепции международных стандартов.

Принято считать, что отчетность, составленная в формате МСФО, даёт более полную и надежную информацию о финансовом состоянии компании для внешних пользователей отчетности, а именно для инвесторов. Компании, составляющие отчетность в формате МСФО, становятся более конкурентоспособными на рынке, особенно если это международный рынок. В настоящее время на законодательном уровне закреплены требования для определенного круга компаний составлять отчетность по МСФО. Но все большее число коммерческих структур готово перейти на международные стандарты в добровольном порядке. Изменения, которые внесены в российский бухгалтерский учет за последние годы, дают возможность использовать правила, изложенные в МСФО, при ведении бухгалтерского учета по российским стандартам. Данные нововведения сближают российские и международные правила учета, однако все различия в отчетности устранить не удастся. Юридические лица, принявшие МСФО, должны составлять два комплекта отчетности (по РСБУ и по правилам МСФО).

Предлагаемое пособие базируется на действующих на момент издания документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и международных стандартах финансовой отчетности и разъяснениях к ним, введенных в действие на территории Российской Федерации.

Настоящее учебное пособие рассчитано на бакалавров, обучающихся по направлению 38.03.01 «Финансы и учет», специализирующихся в учётно-аналитической сфере.

В результате освоения дисциплины обучающийся должен:

Знать

– методологию бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности по правилам, действующим в международной практике учета и отчетности;

уметь

– давать оценку текущего состояния и имеющихся ресурсов на предприятии, активов и обязательств компании;

– делать соответствующие расчетные оценки и вырабатывать профессиональные суждения практического применения основных принципов и концепций Международных стандартов финансовой отчетности;

– представлять информацию наиболее уместным способом для всех групп пользователей отчетности, принимающих экономические решения на основе такой отчетности;

владеть

– способами и приемами первичного наблюдения; счетного, учетного и аналитического обобщения информации;

– навыками итогового контроля результатов финансово-хозяйственной деятельности; составления как отдельной, так и сводной (групповой) финансовой отчетности по международным стандартам.

РАЗДЕЛ 1. РОЛЬ И НАЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1. Порядок создания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)

1.1 Глобализация бизнеса и необходимость унификации финансовой отчетности на международном уровне

Стандартизация бухгалтерского учета на международном уровне была продиктована исторической необходимостью и напрямую связана с глобализацией экономик стран мира. В данной статье рассмотрим, что представляет собой глобализация экономик и, как этот процесс повлиял на международную стандартизацию бухгалтерского учета.

В течение последних сорока лет произошла существенная глобализация мировой экономики, созданы крупные национальные и транснациональные компании. Стала очевидной потребность всех заинтересованных лиц в прозрачной информации о финансовом положении и результатах деятельности участников рынка. Многомиллиардные обороты компаний на мировых фондовых рынках существенно повысили требования к качественной финансовой отчетности. Прозрачная информация создает условия для построения долговременных и доверительных отношений, позволяет без дополнительных затрат разрешать кризисные ситуации на начальных стадиях. Партнеры заинтересованы в получении полной и достоверной информации о заемщиках, инвесторах, эмитентах, банках и т. д. Прозрачность финансовой отчетности позволяет видеть эффективность принятия решений и ответственность их принявших, приводит к осознанию необходимости бесконфликтности и бесперебойности работы рыночных отношений.

Прозрачная отчетность вызывает доверие со стороны участников рынка и потребителей, если она понятна заинтересованным пользователям, а одним из условий прозрачности является ее составление по единым для всех правилам. Инвестиционные процессы в сфере экономики постепенно привели к необходимости применения понятия в разных странах принципов и алгоритмов исчисления прибыли, налоговой базы, условий инвестирования, капитальных затрат и средств. Унификация отчетности достигается двумя основными направлениями: гармонизацией и стандартизацией.

Наибольшую поддержку идея гармонизации получила в рамках Европейского союза (ЕС). Смысл ее заключается в том, что в каждой стране существует собственная модель учета и система национальных стандартов их регулирующих. В то же время эти национальные стандарты не должны противоречить аналогичным стандартам в странах Евросоюза.

**Необходимость и предпосылки гармонизации стандартов
подготовки финансовой отчетности**

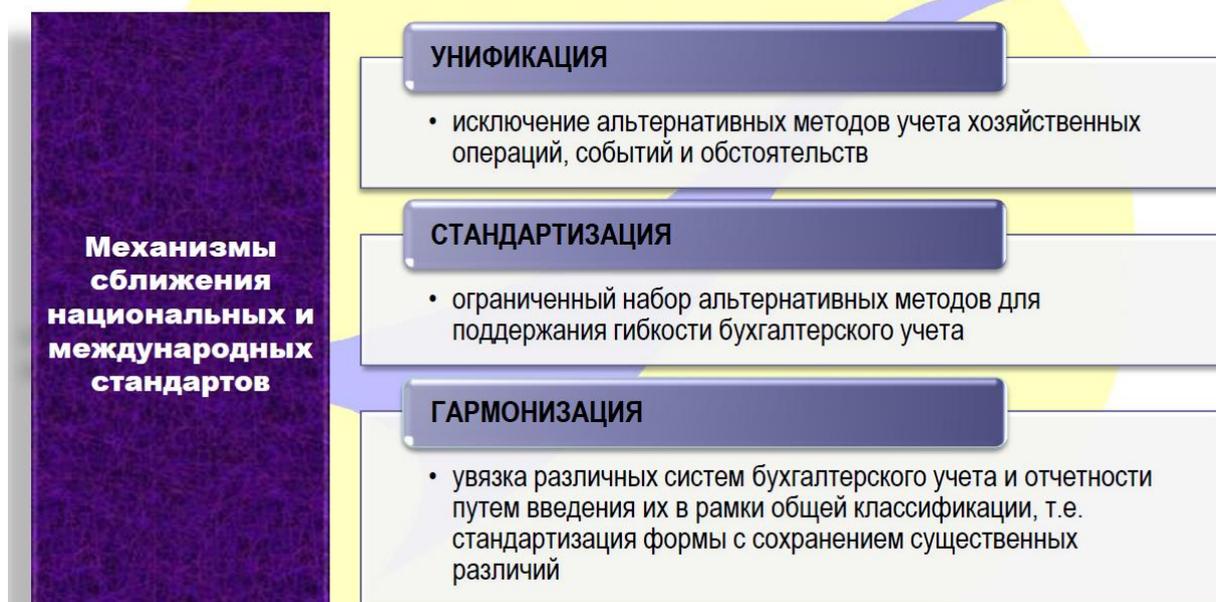


Рисунок 1 – Необходимость и предпосылки гармонизации стандартов подготовки финансовой отчетности

Планомерная работа по гармонизации стандартов проводилась в Европейском союзе с 1961 г. За это время было принято более десяти директив, регулирующих вопросы учета и отчетности.

Таблица 1 – Основные этапы становления МСФО и их содержательные, целевые и результативные характеристики

Период (годы)	Событие	Участники	Результаты деятельности
1	2	3	4
1973-1989	1973 г. - создан КМСФО (IASB), который с 1983 года стал автономным в вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета	Профессиональные бухгалтерские ассоциации из Австралии, Германии, Канады, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании, Соединенных Штатов Америки, Франции и Японии	Издан документ в виде набора правил и объяснений под названием «Международные стандарты финансовой отчетности».
1989-1995	Значительное увеличение количества стран, стремящихся применять МСФО.	Россия начала работу по постепенному переходу на МСФО. К участникам присоединяются Кипр, Сингапур, Малайзия. В России одобрена Программа	Выявлена необходимость обеспечения сопоставимости, надежности и прозрачности новых стандартов.

		реформирования системы бухучета в соответствии с МСФО	
1995-2000	Разработанные основные комплекты МСФО согласованы авторитетными международными организациями.	Активными участниками по внедрению МСФО становятся Германия, Франция, Италия, Австрия, Финляндия	.. МСФО фактически становятся финансовым языком на всех биржах мира
2000 г. - по настоящее время	Глобализация МСФО. КМСФО реорганизован в СМСФО как часть Фонда Комитета по МСФО.	В настоящее время в Совет МСФО входит более 100 стран	Активная конвергенция международных и национальных стандартов. Признание МСФО как единого свода международных стандартов учета для подготовки финансовой отчетности

Важное значение имеет четвертая директива Евросоюза, которая определяет состав отчетности, порядок ее представления и аудирования. Седьмая директива ЕС устанавливает стандарты консолидации финансовой отчетности.

С целью придания четвертой и седьмой директивам высокого статуса содержание директив включено в законодательство, регламентирующее деятельность бизнеса в странах Евросоюза.

Другое направление унификации – стандартизация финансовой отчетности. Оно разрабатывается и внедряется Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Суть данной идеи заключается в том, что Совет по МСФО предлагает набор унифицированных стандартов, применимых в любой ситуации и в любой стране мира, таким образом отпадает необходимость разработки национальных стандартов. Если принимается решение о разработке национальных стандартов, то они должны соответствовать унифицированному международному набору или могут расширять и конкретизировать его.

Таким образом, современный этап внедрения МСФО (с 2000 г. по настоящее время) можно охарактеризовать как наиболее конструктивный период по сравнению с предшествующими этапами становления МСФО. Именно в этот период произошло усиление признания на международном уровне МСФО как единого свода международных стандартов учета для целей подготовки сопоставимой и высококачественной финансовой отчетности. Этому способствовали глобализация мировой экономики и финансовых рынков; усложнение финансовых операций и повышение требований к качеству бухгалтерской информации; серьезная работа по

совершенствованию МСФО и усиление лидерства СМСФО по вопросам продвижения МСФО и взаимодействия с национальными регуляторами и разработчиками стандартов.

1.2. Роль и назначение международных стандартов учета (финансовой отчетности) – МСУ (ФО).

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой набор документов (стандартов), регламентирующих правила составления финансовой отчетности необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

МСФО не являются законодательными, нормативными документами, регламентирующими конкретные методы ведения бухгалтерского учета и нормы составления отчетности – это скорее набор принципов и требований.

МСФО не содержат четкого плана счетов, в них нет первички, списка проводок или жестких правил ведения финансового учета. В этом и плюс МСФО – они во многом облегчают работу бухгалтеров, управленцев и позволяют применять стандарты по всему миру.

По сути, применение МСФО является не целью. МСФО – это своего рода инструмент рыночных преобразований, довольно важный и эффективный.

Необходимость применения МСФО обусловлена следующими причинами:

1) Формирование отчетности в соответствии с МСФО является важным шагом, который предоставляет российским предприятиям возможность приобщения к мировым рынкам капитала. Капитал, в особенности иностранный, требует прозрачности финансовой информации о деятельности компаний и финансовой отчетности управления перед инвесторами.

Мировая практика показывает, что отчетность, сформированная по международным стандартам, отличается высокой информативностью и точностью для ее пользователей. Сегодня основные фондовые биржи мира допускают представление таких отчетов иностранными эмитентами для котировки ценных бумаг, что подтверждает полезность отчетности, составленной по МСФО.

2) Использование международных стандартов финансовой отчетности в организации управленческого учета позволяет значительно сократить затраты компании, а также дает возможность более эффективно вести процесс подготовки финансовой отчетности. Также, наличие достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности компании помогает руководству принимать оптимальные управленческие решения.

Особую актуальность приобретает применение МСФО для составления финансовой отчетности компаниями и корпорациями, выступающими со своими финансовыми инструментами на мировых фондовых рынках. В последнее десятилетие существенно расширились каналы финансирования

компаний, независимые от банковского кредитования, то есть прямые заимствования путем распространения ценных бумаг на фондовых рынках. Рост биржевых спекуляций инициировал появление на рынке множества «производных ценных бумаг»

МСФО в XXI веке претерпели значительную трансформацию, которая была вызвана действием целого ряда факторов. Среди них следует выделить такие значимые группы факторов, как:

изменение экономики, вызванное:

- продолжающимися процессами глобализации;
- обострением конкурентной борьбы между странами;
- нарастанием неопределенности и рисков в связи с ускорением всех экономических процессов и явлений.

– появлением и быстрым развитие цифровых технологий, в корне изменяющих коммуникационно-информационные, производственные, финансовые, маркетинговые процессы и экономику в целом.

изменение в требованиях пользователей финансовой отчетности к качеству и составу представленной в ней информации, обусловленное как изменениями в экономике, так и практикой применения МСФО при формировании финансовой отчетности экономическими субъектами;

развитие нефинансовой отчетности (интегрированной, иницируемой IIRC (International Integrated Reporting Committee), подготовленной по стандартам GRI (The Global Reporting Initiative) и другим, требующее достижения взаимоувязки финансовой и нефинансовой информации, представляемой пользователям.

Эти факторы обусловили проблемы развития МСФО. Эти проблемы оказывают влияние на мировую экономику и касаются огромного количества юридических и физических лиц, затрагивают интересы различных международных организаций и стран.

Таблица 2 - Основные направления изменений в МСФО в XXI веке

Изменения в МСФО	Основные характеристики изменений	Группы факторов, в большей мере обусловившие изменения
1	2	3
Новый пакет стандартов IFRS	Новый пакет стандартов IFRS отличается от пакета стандартов IAS новой структурой стандартов, увеличением количества примеров, иллюстрирующих правила, широким использованием оценки по справедливой стоимости, большей значимостью и распространенностью профессионального суждения. В новом пакете присутствуют: 2 стандарта, которые можно охарактеризовать как стандарты раскрытия IFRS 7 и IFRS 12, что было не характерно для старого пакета (IAS); 2 стандарта, которые можно достаточно	Первый и второй

	условно отнести к отраслевым – к страхованию IFRS 4 (IFRS 17 (с 2021 года)) и к нефтегазовому сектору - IFRS 6); целый блок стандартов, касающихся консолидации IFRS 3, 10, 11, 12; стандарты, представляющие собой переработанные стандарты IAS (IFRS 3, IFRS 5, IFRS 8, IFRS 9, IFRS 10, IFRS 11, IFRS 15, IFRS 16); абсолютно новые стандарты, отсутствовавшие в IAS пакете IFRS 1, IFRS 2, IFRS 4, IFRS 6, IFRS7, IFRS 12, IFRS 13, IFRS 14)	
Изменения в старых стандартах	Практически все стандарты IAS претерпевают постоянные незначительные изменения. В соответствии с проектом совершенствования стандартов в них вносятся уточнения, дополнения и убираются не актуальные положения. На наш взгляд, наиболее важные изменения затронули IAS 8, IAS 37.	Первый и второй
Корректировка разъяснений, выпуск дополнительных документов	Ярким примером является выпуск Положения о практике «Вынесение суждений о существенности» ² . Документ направлен на повышение качественных характеристик отчетной информации – уместности и достоверности. Документ помогает составителям отчетности вынести правильное профессиональное суждение о существенности информации для стейкхолдеров.	Второй
Обновлена концепция	С 2005 разрабатывалась новая концепция МСФО, которая должна была заменить концепцию 1989 года. В 2010 году были утверждены документ «Концептуальные основы», которые представлял собой частично измененную старую концепцию. В 2018 году были приняты пересмотренные Концептуальные основы, включающие в себя введение, 8 глав (из них 5 новых или существенно обновленных) и глоссарий.	Первый, второй, третий

Решение указанных проблем в XXI происходит совершенно в новых условиях по сравнению с XX веком. Цифровизация экономики оказывает значительное влияние на развитие учета и отчетности, в т.ч. на эволюцию МСФО. Многие проблемы учетной сферы никогда не могли бы быть решены, если бы не появились инновационные инструменты информационных коммуникаций и обработки информации. В новых условиях представляются широкие возможности для работы с огромными массивами информации - Big Data, получение информации в любых заданных разрезах и в любое заданное время. В бухгалтерском учете широкое применение получил специализированный язык XBRL⁴. Он нашел свое применение в США, в Европе, а также в России. В нашей стране обязаны представлять отчетность в формате XBRL установленные страховые

организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг, негосударственные пенсионные фонды, в будущем перечень таких организаций будет увеличиваться. С помощью данного языка можно совершенствовать бизнес-процессы формирования необходимой информационной базы для подготовки отчетности и ее анализа, создавать и управлять едиными моделями данных не только группы предприятий, но и любой совокупности компаний

1.3 Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета (финансовой отчетности)

Международная координация учета ведётся достаточно давно. Еще в 1904 году в Сент-Луисе США прошел первый Международный конгресс бухгалтеров, что свидетельствует о понимании необходимости международного сотрудничества в области бухгалтерского учета.

В настоящее время существует множество международных организаций, занимающихся вопросами унификации бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Их можно подразделить на три группы:

- межправительственные организации;
- международные профессиональные организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- международные профсоюзные организации.

К межправительственным организациям, занимающимся вопросами унификации учета и финансовой отчетности, относятся:

1. Центр по транснациональным корпорациям и специальные межправительственные рабочие группы экспертов в области бухгалтерского учета, созданные в рамках ООН. Рабочая группа создана в 1982 г. и занимается изучением проблем учета в международном аспекте, содействием организации учета на национальном и международном уровнях, помощью развивающимся странам во внедрении стандартов.

Европейская Комиссия занимается гармонизацией учета в рамках Европейского Союза. Этот процесс осложняется наличием существенных различий в бухгалтерской практике стран - членов Союза: в Голландии, Великобритании и Ирландии бухгалтерский учет ориентирован, прежде всего, на кредиторов и собственников, в Германии, Бельгии и Люксембурге - на банки, во Франции бухгалтерский учет сильно зависит от макроэкономического планирования. Основой европейского законодательства в области бухгалтерского учета являются 4-я и 7-я Директивы Совета Министров (соответственно от 25 июля 1978 г. и 13 июня 1983 г.). Первая затрагивает проблемы составления годовой отчетности акционерными компаниями, вторая посвящена вопросам составления консолидированной (сводной) отчетности. 8 декабря 1986 г. была принята Директива по годовой и консолидированной отчетности банков и других финансовых институтов. В ноябре 1995 г. Европейская Комиссия одобрила новый подход к гармонизации бухгалтерского учета. Признавалось, что европейские Директивы не соответствуют международным стандартам,

необходимым для целей рынка капиталов. Транснациональные компании вынуждены готовить 2 комплекта финансовой отчетности, что весьма дорого, и может приводить в замешательство инвесторов. В связи с этим, учитывая заключенное в июле 1995 г. соглашение между КМСБУ и Международной организацией комиссий по ценным бумагам, по признанию МСБУ как обязательного условия для получения котировки на международных фондовых рынках, Европейский Союз принял решение о постепенном переходе на МСБУ. Данный процесс будет осуществляться путем последовательного устранения различий между Директивами и МСБУ. Например, исследование, проведенное в 1996 г. Европейским Союзом, показало, что Директивы ЕС и международные стандарты по консолидированной отчетности в целом совместимы, за исключением двух небольших различий.

В задачи межправительственных организаций входит:

- анализ проблем учета на национальном, региональном и международном уровнях;

- рассмотрение и публикация выводов анализа для использования их правительственными органами и организациями, а также организациями, занимающимися разработкой стандартов и ассоциациями профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

- сотрудничество с международными и национальными организациями в области совершенствования учетных стандартов;

- оказание содействия странам в разработке ими национальных стандартов. Группа тесно взаимодействует с международными организациями (ООН, ОЭСР, КМСБУ).

2. Европейский союз (Европейский Комитет), задачей которого является гармонизация учетных систем стран, входящих в эту организацию, которая осуществляется через директивы. Директивы ЕС являются юридическими документами, представляющими собой в некотором роде свод законов, которые страны – участницы ЕС интегрируют в системы своих национальных законов. Директивы ЕС, таким образом, носят строго обязательный характер для стран – членов ЕС.

3. Организация экономического сотрудничества и развития, которая включает представителей более 20 стран США, Франция, Япония, Канада, Швеция, Бельгия и др. Данная организация занимается вопросами управления многонациональными корпорациями, и в частности, затрагивает вопросы их финансовой отчетности. Для координации действий в области учета и отчетности в составе данной организации создана Специальная группа по стандартам бухгалтерского учета.

4. Африканский совет по учету, учрежденный в 1969 году для развития сотрудничества между различными органами по стандартизации учета в африканских странах.

Важную роль в унификации учета играют профессиональные организации бухгалтеров. К ним относятся: Международная федерация бухгалтеров (МФБ). Основана на Международном конгрессе бухгалтеров в

Мюнхене в 1977 г. Основная цель - развитие и совершенствование профессии бухгалтера на основе согласованных стандартов. Страны: Аргентина, Австралия, США, Бельгия и др.

Международная организация бухгалтеров, которая объединяет национальные и региональные профессиональные бухгалтерские организации, представляющие бухгалтеров, занятых публичной практикой, в промышленности, торговле, общественном секторе, образовании и т.д. Эта организация стремится к развитию профессии и гармонизации ее стандартов по всему миру с тем, чтобы помочь бухгалтерам оказывать профессиональные услуги на высоком уровне в интересах всего общества. Данная организация тесно сотрудничает с Советом по международным стандартам финансовой отчетности.

Европейская федерация бухгалтеров, которая возникла в 1986 году и является ведущей профессиональной организацией бухгалтеров в Европе. Основными задачами данной организации являются консультирование комиссий Европейского Союза по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, а также осуществления сравнительного анализа Директив ЕС и МСФО с целью их сближения.

Межамериканская ассоциация бухгалтеров, которая основана в 1949 году в Сан-Хуане (Пуэрто-Рико), ее членами являются 27 профессиональных организаций из 21 страны: Аргентина, Бразилия, Боливия, Перу, Мексика, Канада, США и др. Целью этой организации является унификация бухгалтерской практики в странах Американского континента. Основные усилия направлены на стандартизацию и гармонизацию практики учета в странах Латинской Америки. Страны: Аргентина, Бразилия, Канада, США, Мексика.

Федерация бухгалтеров стран-членов АСЕАН, которая основана в 1977 г. представителями являются пять стран: Индонезия, Малайзия, Сингапур, Таиланд, Филиппины. Данная организация занимается вопросами повышения статуса бухгалтерской профессии, согласованием национальных методик бухгалтерского учета.

Определённое влияние на унификацию учета оказывают международные профсоюзные организации. К ним можно отнести: Европейскую конфедерацию профсоюзов, Международную конфедерацию свободных профсоюзов, Всемирную конфедерацию труда и др. Эти организации заинтересованы в информации о деятельности предприятий в целях защиты интересов трудящихся. И поэтому они предъявляют определённые требования к показателям финансовой отчетности, содержащим социально-экономическую информацию, необходимую для анализа положения трудящихся в различных странах.

Существует также Комиссия по ценным бумагам и биржам США - правительственная организация, чья юрисдикция распространяется на все компании, продающие ценные бумаги в США (включая иностранные), поэтому она может оказывать определенное влияние на методику бухгалтерской отчетности. Совет по разработке финансовых учетных

стандартов занимается разработкой американских учетных принципов. Как правило, стандарты этой, неправительственной организации получают распространение в странах англо-американской модели, однако сейчас эта организация рассматривается как потенциальный конкурент КМСБУ в разработке международных стандартов финансовой отчетности.

Финансовая отчетность предприятий различных стран имеет определенные отличия, которые обусловлены социальными, экономическими и политическими факторами. Эти отличия значительно затрудняют анализ информации и принятие решений в условиях развития международной торговли, глобализации финансовых рынков. Для обеспечения гармонизации финансовой отчетности 29.06.73 г. создан Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (КМСБУ).

В состав КМСБУ входят все профессиональные организации бухгалтеров, которые являются членами Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Федерация не издает учетных стандартов. Ее роль в процессе стандартизации весьма значительна, во-первых, МФБ проводит конгрессы бухгалтеров и, во-вторых, вносит существенный вклад в доходную часть бюджета Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета. В 1993 г. между КМСБУ и МОКЦБ подписано соглашение, в соответствии с которым компании, желающие получить котировку на фондовой бирже, должны составлять отчетность в соответствии с международными стандартами учета.

В настоящее время стандартизацией учета, помимо КМСБУ, занимается также Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам в области учета и отчетности при ООН и рабочая группа по учетным стандартам Организации экономического сотрудничества и развития. Однако общепризнано, что ведущая роль в этом процессе принадлежит КМСБУ. Его целью является формирование, издание и усовершенствование стандартов бухгалтерского учета для негосударственного (частного) сектора. КМСБУ находится в Лондоне, спонсорами выступают 153 прогрессивные бухгалтерские организации из 112 стран мира. Работа КМСБУ финансируется за счет взносов профессиональных объединений бухгалтеров, различных компаний, финансовых организаций, а также за счет прибыли от публикации стандартов.

Контрольные вопросы

1. Какими проблемами обусловлена необходимость унификации финансовой отчетности на международном уровне?
2. В чем заключается стандартизация бухгалтерского учета на международном уровне?
3. Охарактеризуйте основные этапы становления МСФО.
4. Какова роль международных стандартов учета (финансовой отчетности)?
5. Перечислите основные направления изменений в МСФО в XXI веке
6. Какие задачи решают межправительственные организации

бухгалтеров?

7. Перечислите международные профессиональные организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

8. Какое влияние на унификацию учета оказывают международные профсоюзные организации.?

9. Роль и назначение международных стандартов учета (финансовой отчетности) – МСУ (ФО).

Тема 2 История создания Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)

2.1 История создания Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)

Работа над международными стандартами финансовой отчетности МСФО началась по инициативе Центра ООН по транснациональным корпорациям, актуализировав необходимость универсального языка общения для развития глобальных экономических отношений.

Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был создан в июне 1973 года на основе соглашения, сделанные профессиональными бухгалтерскими организациями:

- Институт дипломированных бухгалтеров Австралии,
- Канадский институт дипломированных бухгалтеров,
- Институт дипломированных бухгалтеров Франции,
- Институт аудиторов Германии,
- Японский институт сертифицированных бухгалтеров,
- Мексиканский институт общественных бухгалтеров,
- Голландский институт зарегистрированных аудиторов,
- Союз ассоциаций бухгалтеров Соединенного королевства и Ирландии,
- Американский институт сертифицированных общественных бухгалтеров.

В этом же году международная профессиональная, неправительственная организацию – Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee, IASC) приступил к разработке и пропаганде принципиально новой системы документов, которые определяли содержание новой бухгалтерской отчетности. В него в который вошли представители 13 стран. В дальнейшем состав Правления был расширен до шестнадцати членов. В его состав также вошли три международных органа, которые объединяли создателей и пользователей финансовой отчетности.

Правление наделено полномочиями принимать важные решения посредством голосования с учетом квалифицированного большинства в три четверти голосов.

В 1981 году была создана Консультативная Группа, в состав которой вошли 12 постоянных членов и два наблюдателя. В качестве членов были

представлены только межправительственные организации. Если члены Совета имели право решающего голоса, то члены Консультативной группы только совещательного.

В первые годы своего существования МСФО представляли собой констатацию существующей практики в ведущих странах мира.

В конце восьмидесятых годов XX века произошли значительные изменения, КМСФО опубликовал Концепцию МСФО и начал переговоры с Международной организацией комиссий по ценным бумагам МОКЦБ (IOSCO). Опубликованная Концепция (1989 г.) стала результатом предшествующей работы в данной области в США. В Концепции было четко определено, что финансовая отчетность по МСФО предназначена для пользователей, которые принимают финансовые решения (инвесторы), и не предназначена для налоговых органов и управленческого персонала.

В Концепции были установлены такие качественные критерии как уместность и надежность, определены различные элементы финансовой отчетности: активы и пассивы. С этого момента акционерный капитал, доходы и расходы стали определяться именно через эти категории. Благодаря Концепции Правление смогло приступить к работе по унификации и улучшению МСФО.

К середине 90-х МСФО начинают играть все более значимую роль на крупнейших мировых рынках. Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO) рекомендует их использование для международного листинга. Базельский комитет по банковскому надзору также активно поддержал внедрение стандартов.

В 1995 г. в структуре КМСУ был создан еще один орган – Консультативный совет (КС). В его состав вошли представители бизнеса, известные ученые в области бухгалтерского учета, другие пользователи финансовой отчетности.

К сфере деятельности КС были отнесены следующие вопросы:

- а) оценка и комментарии стратегий и планов Правления;
- б) подготовка годового отчета об эффективности работы Правления;
- в) пропаганда участия в работе КМСФО;
- г) поиск источников финансирования работы КМСФО таким образом, чтобы это не подрывало независимость КМСФО;
- д) проверка бюджета и финансовых отчетов КМСФО.

В 1996 г. начал действовать Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ).

В девяностые годы деятельность КМСУ и его органов осуществлялась на основе пересмотренного Соглашения и Устава, утвержденного 11.10.92 г.

В § 2 Устава КМСУ были определены следующие задачи:

а) разработка и публикация МСФО, их продвижение посредством принятия и соблюдения;

б) совершенствование и гармонизация правил, стандартов учета и процедур, которые связаны с представлением финансовых отчетов.

На рубеже веков дискуссия по проблемам выбора оптимальных направлений в гармонизации учета и финансовой отчетности вышла на новый уровень. В результате чего КМСФО внес ряд принципиальных изменений в свою деятельность. Этому способствовали и другие обстоятельства, в частности одним из первых было стремление ускорить процессы конвергенции между МСФО и US GAAP. Для этого Правление КМСФО единогласно приняло решение о реформировании своей структуры. Это произошло 19 ноября 1999 года в Венеции. По поводу этого события, был выпущен пресс-релиз, в котором была изложена суть планируемых изменений, которые позже были отражены в новом Уставе. В Устав были внесены изменения, в соответствии с которыми констатировалось, что КМСФО является и действует в качестве независимой организации по типу фонда. Изменились и цели КМСФО в сторону расширения:

а) исходя из общественных интересов, развивать единый комплекс высококачественных, доступных для понимания и применимых на практике глобальных стандартов финансовой отчетности, требующих качественной, прозрачной и сопоставимой информации в финансовой отчетности;

б) содействовать и обеспечивать широкое использование и строгое применение этих стандартов;

в) активно взаимодействовать с разработчиками национальных стандартов с целью конвергенции национальных стандартов и МСФО.

В новой редакции Устава были закреплены и организационные изменения, в соответствии с которыми было создано два главных органа: Попечительский Совет (Совет «Доверенные лица») и Правление. Постоянный Комитет по интерпретациям (ПКИ) был переименован в IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) «Комитет по интерпретациям МСФО» (КИМСФО), и Консультативный совет по стандартам (КСС).

Создание «основного комплекта» стандартов было завершено к декабрю 1998 года. В настоящее время действует 41 стандарт МСФО).

В апреле 2001 года произошла реорганизация КМСФО в Совет по МСФО (СМСФО), который значительно активизировал свою работу. Именно с этого момента МСФО получили широкое распространение по всему миру. Специальные планы перехода на МСФО или сближения национальных стандартов с МСФО были приняты 50 крупнейшими странами мира. Россия не стала исключением.

В 2005 году Евросоюз обязал компании, чьи ценные бумаги обращаются на европейских биржах, использовать МСФО при составлении консолидированной финансовой отчетности. США также подписали соглашение с КМСФО об устранении различий между международной и американской системами отчетности.

Важнейшим приоритетом деятельности с начала XXI века Комитет МСФО объявил конвергенцию с общепринятыми принципами бухгалтерского учета Соединенных Штатов Америки (US GAAP). В ходе серии межатлантических встреч, консультаций и меморандумов значимость

проблемы перехода на МСФО была подтверждена. В результате чего было подписано формальное соглашение о партнерстве между Комитетом МСФО и Советом по стандартам финансового учета США. Принятая стратегия конвергенции заключается в полной замене наиболее критикуемых стандартов новыми, «сильными» стандартами и в появлении новых общих стандартов с идентичным подходом ко всем нюансам отчетности. Это достигается посредством выбора наилучшего стандарта из аналогичных в МСФО и US GAAP и их одновременного перевыпуска¹⁷.

Стандарты по объединению бизнесов и консолидированной отчетности – МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», которые были перевыпущены в январе 2008 года, практически одновременно с соответствующими US GAAP стали наиболее крупным совместным завершённым проектом по стандартам. В результате чего МСФО стали в настоящее время необходимым и исключительно важным инструментом для международной экономической интеграции.

2.2 Состав и характеристика его основных органов КМСФО, порядок и принципы их формирования, основные задачи КМСФО.

Единственной всемирной организацией, занимающейся разработкой международных стандартов финансового (бухгалтерского) учета, является Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB - International Accounting Standards Committee) - КМСФО. Комитет является независимым органом, цель которого состоит в достижении унификации принципов бухгалтерского учета, используемых хозяйствующими субъектами для финансовой отчетности во всем мире.

КМСФО – независимая частная организация, членами которой в настоящий момент являются 143 объединения бухгалтеров (включая 5 ассоциированных и 4 дочерних члена) из 104 стран общей численностью более 2 млн человек.

Уставом КМСФО определены две главные цели.

1. Разработка и публикация международных стандартов финансовой отчетности, которые должны соблюдаться при предоставлении финансовых отчетов; их продвижение для повсеместного принятия и соблюдения.

2. Работа по совершенствованию и гармонизации правил, стандартов учета и процедур, связанных с предоставлением финансовой отчетности.

В свою очередь, Международная федерация бухгалтеров (IFA - International Federation of Accountants), созданная в 1977 г., разрабатывает и публикует международные стандарты аудита (IAS - International Auditing Standards). Согласованные решения Комитета привели к тому, что эта работа в последнее время приобретает все более важное значение. Комиссия по ценным бумагам уже неоднократно применяла методы. На пути к международным стандартам Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Феникс» МСФО и использовала финансовую отчетность, составленную в соответствии с международными стандартами и предоставленную

иностранными хозяйствующими субъектами и эмитентами. Токийская фондовая биржа делает то же самое.

Важную роль в разработке международных стандартов сыграло соглашение, заключенное в июле 1995г. между Международной организацией комиссий по ценным бумагам (IOSC – International Organisation of Securities Commissions) и КМСФО. Это соглашение помогло создать основу для формирования общих требований к бухгалтерской отчетности во всем мире.

Работа КМСФО финансируется за счет взносов профессиональных объединений бухгалтеров, различных компаний, финансовых организаций, а также за счет прибыли от публикаций стандартов.

Комитет включает следующие подразделения:

1. Правление Комитета (IASB Board).
2. Консультативная группа (Consultative group).
3. Консультативный Совет по стандартам (Advisory Council).
4. Постоянный Комитет по интерпретациям (Standing Interpretations Committee).
5. Рабочая группа по вопросам стратегии (Strategy Working Part).

Правление КМСФО - главный орган управления Комитетом и представления международных стандартов финансовой отчетности. Оно включает представителей бухгалтерских организаций из 13 стран, которые назначаются Международной федерацией бухгалтеров. Сотрудничество федерации и КМСФО началось в 1983г., и в настоящее время в состав Комитета входят все организации – члены IFA. Помимо представителей стран Правление назначает в свой состав до четырех представителей организаций, занимающихся проблемами составления финансовых отчетов. Каждый из членов Правления может быть представлен одним или двумя представителями и одним техническим советником. Обычно делегация состоит из представителя промышленной организации и представителя организации, занимающейся разработкой национальных стандартов. Правление состоит из 16 членов. Это бухгалтерские организации из следующих стран: Австралия, Канада, Франция, Германия, Индия и Шри-Ланка, Япония, Малайзия, Мексика, Голландия, Северная федерация общественных бухгалтеров, Южная Африка и Зимбабве, Великобритания, США, а также представители организаций: Международный совет инвестиционных ассоциаций, Федерация промышленных холдинговых компаний Швейцарии и Международная ассоциация институтов финансовых управляющих. Статус наблюдателей в Правлении (т. е. без права голоса) имеют: Европейская Комиссия, Совет по разработке финансовых учетных стандартов США, Международная организация комиссий по ценным бумагам и Китай. Члены Правления избираются на 2,5 года с правом переизбрания.

На практике Правление Комитета собирается на одну неделю 4-5 раз в год. Правление выбирает председателя и его заместителя. Консультативная группа Консультативная группа была основана в 1981г. и включает

представителей международных организаций – разработчиков и пользователей финансовой отчетности; фондовых бирж; органов, регулирующих рынки ценных бумаг, и межправительственных организаций. Консультативная группа регулярно встречается с Правлением КМСФО для обсуждения вопросов касательно новых проектов Комитета, рабочей программы и стратегии КМСФО. Группа играет важную роль при подготовке и принятии международных стандартов.

Сегодня членами Консультативной группы являются:

– Международная федерация ценных бумаг и финансов (FIBV – Federation Internationale des Bourses de Valeurs,);

– Международная ассоциация развития бухгалтерского образования и исследований (IAAER - International Association for Accounting Education and Research);

– Международная банковская ассоциация (IBA – International Banking Associations);

– Международная ассоциация адвокатов (IBA – International Bar Association);

– Международная торговая палата (ICC – International Chamber of Commerce);

– Международная конфедерация свободных профсоюзов (ICFTU – International Confederation of Free Trade Unions);

– Всемирная конфедерация труда (WCL - World Confederation of Labor);

– Международный комитет по стандартам оценки (IVSC - International Valuation Standards Committee);

– Международная финансовая корпорация (IFC – International Finance Corporation);

– Всемирный банк (The World Bank).

В качестве наблюдателей в Консультативную группу входят:

– Совет по стандартам финансового учета (FASB - Financial Accounting Standards Board);

– Организация по экономическому сотрудничеству и развитию (OECD - Organization for Economic Co-operation and Development);

– Европейская комиссия (European Commission);

– Отделение ООН по транснациональным корпорациям и инвестициям (UNDICI – United Nations Division on Transnational Corporations and Investment).

Такой представительный состав группы свидетельствует о признании, которое получили международные стандарты и о стремлении международного бизнеса обеспечить единый подход к толкованию финансовой отчетности.

Еще один орган КМСФО это - Консультативный(или попечительский) совет по стандартам, созданный в 1995г. В Консультативный совет входят самые известные специалисты, занимающие высокие посты в бухгалтерской профессии и бизнесе. Основной задачей Совета является содействие повсеместному принятию международных стандартов и укрепление

авторитета КМСФО. Консультативный совет выполняет следующие функции:

- рассмотрение и комментирование стратегии и плана Правления с точки зрения их соответствия потребностям членов Комитета;
- подготовка годового отчета по эффективности деятельности Правления в процессе достижения его целей и исполнения обязанностей;
- содействие участию и одобрению работы КМСФО представителями бухгалтерской профессии, деловыми кругами, пользователями финансовой отчетности и другими заинтересованными лицами;
- поиск таких источников финансирования работы Комитета, которые не влияли бы на независимость Комитета;
- рассмотрение бюджета и финансовой отчетности КМСФО.

Консультативный совет гарантирует независимость и объективность Правления в принятии решений по предложенным стандартам. Совет не участвует в самом процессе принятия решений и не стремится влиять на него. Сегодня в состав этого органа входят 11 членов на двухгодичной основе с правом переизбрания.

В 1997г. Правление КМСФО одобрило создание Постоянного комитета по интерпретациям. В его задачи входит рассмотрение вопросов бухгалтерского учета, которые не получили отражения в существующих стандартах или могут иметь неоднозначное толкование. Работа Комитета осуществляется в тесном взаимодействии с аналогичными национальными комитетами. Комитет занимается неудовлетворительной практикой учета в рамках международных стандартов и возникновением новых обстоятельств, не учтенных при разработке существующих стандартов. Постоянный комитет по интерпретациям состоит из 12 голосующих членов, которые, собственно, и принимают те или иные интерпретации стандартов. Представители Европейской комиссии и Международной организации комиссий по ценным бумагам являются наблюдателями без права голоса.

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) был создан в апреле 2001г. и заменил собой Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).

Цель реорганизации Комитета – повышение качества и последовательности подготовки финансовой отчетности путем применения лучшей международной практики и устранения альтернативных подходов к раскрытию учетной информации, используемых в тех международных стандартах, которые в свое время были опубликованы Комитетом по МСФО. Фондовые рынки требуют постоянного развития и усовершенствования МСФО (через Международную организацию комиссий по ценным бумагам, национальные органы, устанавливающие правила и стандарты учета и т. д.). В ответ на это в мае 2002 г. СМСФО опубликовал проект дальнейшего совершенствования стандартов, и к декабрю 2003г. Совет пересмотрел 13 международных стандартов.

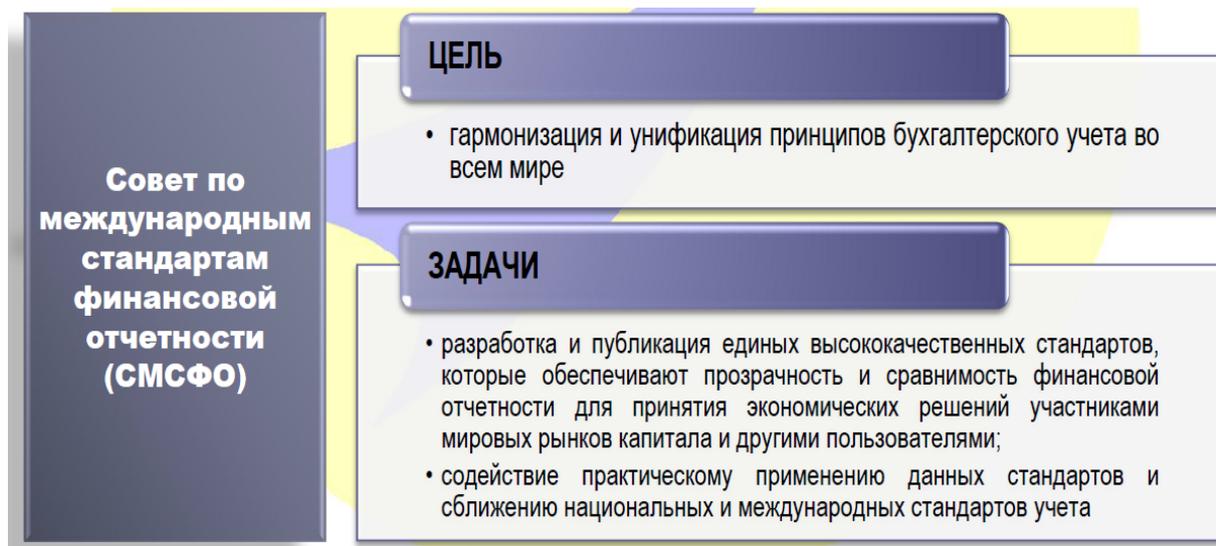


Рисунок 2 – Цели и задачи СМСФО

Структура Совета состоит из следующих уровней:

- Институт СМСФО, который является независимым органом и координирует работу СМСФО (22 попечителя из различных географических районов и областей деятельности);
- Консультативный совет по стандартам (около 40 человек из различных географических районов и областей деятельности);
- Совет по международным стандартам финансовой отчетности (14 членов, из них 12 работают на постоянной основе);
- Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности (12 членов).

Согласно Уставу, основными целями СМСФО являются:

1. Разработка в интересах общественности единой системы высококачественных, понятных и имеющих обязательную силу глобальных стандартов учета, в соответствии с которыми в финансовой отчетности и прочей финансовой документации должна раскрываться высококачественная, прозрачная и сопоставимая информация. Она необходима для того, чтобы участники фондовых рынков и другие пользователи могли принять обоснованные экономические решения;

2. Проведение работы по распространению и обеспечению строгого соблюдения данных стандартов;

3. Обеспечение максимального сближения (конвергенции) национальных стандартов бухгалтерского учета с МСФО, исходя из наиболее оптимального решения вопросов учета и отчетности.

Структура КМСФО постоянно совершенствуется. По замыслу Правления Комитета такое совершенствование должно стать важным шагом на пути превращения КМСФО в разработчика стандартов на глобальном уровне. Суть производимых реформ состоит в превращении КМСФО в независимую организацию по типу фонда. Комитет будет состоять из двух главных органов: Доверенных лиц и Правления, а также из Постоянного комитета по интерпретациям, Консультативного совета по стандартам и

Комитета по выдвижению кандидатур. Комитет по выдвижению кандидатур (NT – Nominating Committee) необходим для выборов первой группы Доверенных лиц и будет включать 5-8 известных специалистов. В состав Доверенных лиц (Trustees) войдут 19 лиц, имеющих богатый опыт работы в различных сферах деятельности. Данный орган будет отвечать за выбор членов Правления, Комитета по интерпретациям и Консультативного совета. Доверенные лица будут контролировать финансовые потоки КМСФО, а также принимать решения о дальнейшей реорганизации структуры Комитета. Первоначально в состав Доверенных лиц войдут шесть представителей из Северной Америки, шесть из Европы, четыре из Тихоокеанского региона и три из остальных регионов. Вместо существующего Правления в его нынешнем составе должно появиться новое Правление, состоящее из 14 человек (12 будут работать на постоянной основе, а два – на неполной ставке). Предполагается, что для обеспечения должного баланса опыта минимум 5 членов Правления должны иметь опыт работы в качестве практикующих аудиторов, 3 – опыт работы в области составления финансовой отчетности, 3 – опыт работы в качестве пользователей финансовой отчетности, а по крайней мере, 1 – опыт работы в высших учебных заведениях. Несколько членов Правления (но не более 7) будут поддерживать непосредственную связь с органами, устанавливающими национальные стандарты.

Для принятия нового стандарта или его интерпретации необходимо будет получить одобрение со стороны 8 из 14 членов Правления. С помощью нового Консультативного совета по стандартам все заинтересованные лица смогут предоставлять рекомендации по улучшению МСФО Правлению и Доверенным лицам. Постоянный Комитет по интерпретациям согласно проекту сохранит свою действующую структуру. Данные изменения должны получить одобрение большинства из 143 членов Комитета. Если реорганизация пройдет успешно, то предлагаемая структура вступит в действие. Целью реформы является повышение эффективности и профессионализма КМСФО, при этом важно, что уже сейчас этот шаг вызывает положительные отклики со стороны ведущих специалистов в области бухгалтерского учета

2.3 Порядок разработки и принятия МСУ (ФО), их правовой статус

Механизм разработки и принятия МСФО – это соглашение представителей различных национальных бухгалтерских школ, но это только с организационной стороны. Если рассматривать МСФО с содержательной точки зрения, то это методологический документ, который имеет определенную теоретическую базу, которая существенно отличается от традиционных взглядов на бухгалтерскую методологию, существующих в России.

В настоящее время разработано и утверждено более 41 стандарта МСФО.

Каждый стандарт содержит:

- а) определение объекта учета и основных понятий;
- б) признание объекту учета;
- в) оценку объекта учета;
- г) отражение в финансовой отчетности и пояснениях.

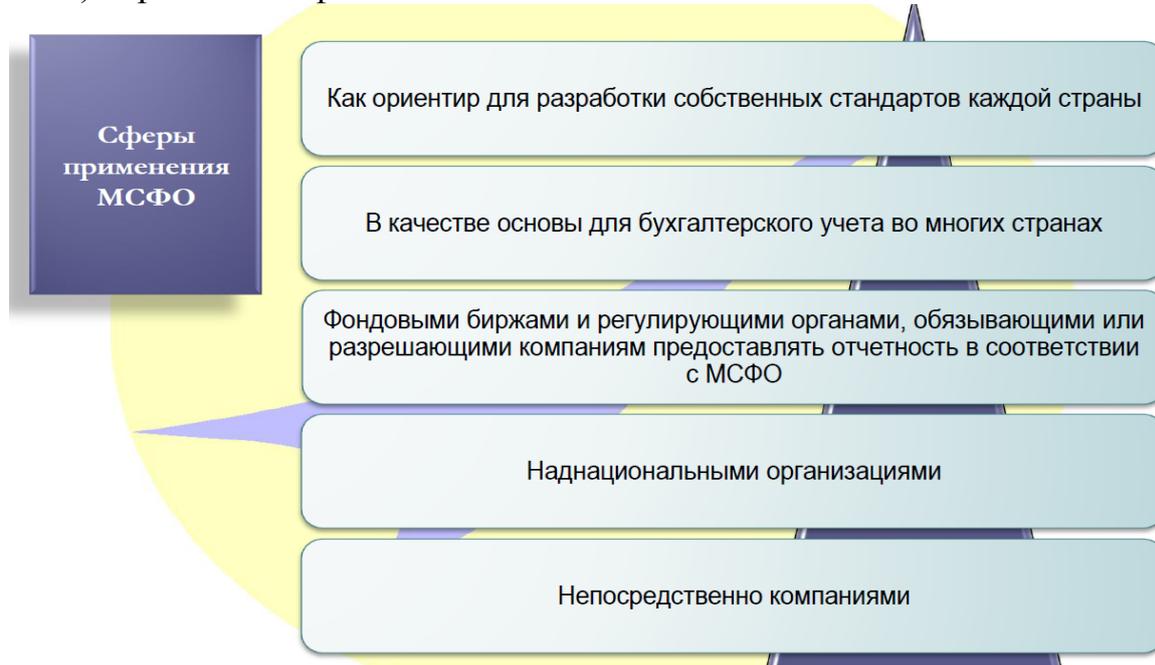


Рисунок 3 – Сфера применения МСФО

Порядок разработки и принятия МСФО четко регламентирован и включает следующие этапы:

1. Консультации СМСФО с Консультативным советом по стандартам для включения данной темы в повестку;
2. Публикация проекта положения для всеобщего обсуждения;
3. Рассмотрение всех полученных комментариев в установленный период;
4. Утверждение стандарта членами СМСФО.

В основе МСФО находится теория англо-американской школы учета, которая заключается в отражении экономического содержания фактов хозяйственной жизни и положения предприятия в целом, в результате чего определяются несколько иные подходы к квалификации основных учетных категорий, таких как активы, обязательства, доходы, расходы, прибыль, капитал к оценке элементов отчетности. Россия же исторически принадлежит к так называемой континентально-европейской школе, теоретические основы которой составляет ориентация на правовое содержание отражаемых фактов, для которой свойственна зависимость учетной методологии от правовых норм. Рассмотрим эти различия на простом примере. В РФ критерием признания актива выступает объем юридических прав на него, в том случае, если имущество на праве собственности принадлежит предприятию, то оно включается в состав его активов. Основным критерием же с экономической точки зрения признания актива является его способность приносить предприятию доходы, независимо от наличия права собственности на это имущество.

Важнейшей характеристикой англо-американской бухгалтерии является приоритет профессионального мнения бухгалтера над предписаниями учетных регуляторов, что совершенно не воспринимается в отечественной бухгалтерской практике.

МСФО разработала некоммерческая организация Фонд МСФО (IFRS Foundation) еще в 1970-х годах. В первую очередь, чтобы предоставить публичным компаниям единый базис для подготовки и раскрытия финансовой отчетности. И тем самым поддержать стабильность и прозрачность в финансовом мире.

С момента своего создания Фонд по МСФО задает направление в работе с финансовой отчетностью, создает новые стандарты и обновляет существующие. В основные задачи организации входит: разработка новых стандартов МСФО и их утверждение, обнародование документов по МСФО, организация дискуссий и публичных обсуждений, документов консультации и прочее. Первые стандарты МСФО обозначали аббревиатурой IAS (International Accounting Standards) – это были Международные Бухгалтерские Стандарты. После реорганизации КМСФО в Совет в 2001 году, IAS переименовали в IFRS (International Financial Reporting Standards) или Международные стандарты по финансовой отчетности.

Для того чтобы обеспечить высокое качество стандартов, а следовательно, их широкое применение в мире, Комитет выработал многоступенчатую процедуру их разработки и принятия. Разработка международных стандартов осуществляется в следующие шесть последовательных этапов.



Рисунок 4 – Процедура разработки и принятия стандартов финансовой отчетности и интерпретаций

Первый этап – формирование Подготовительного комитета (Steering Committee). Комитет формируется Правлением из специалистов не менее чем из трех стран и возглавляется представителем Правления. В Подготовительные комитеты могут также входить представители других организаций, представленных в Правлении, Консультативной группе и эксперты в определенной области.

Второй этап – разработка проекта стандарта. Подготовительный комитет намечает план работы над проектом, затем тщательно изучает практику учета по данному вопросу в различных странах, в том числе различные учетные приемы, подходящие различным условиям. По итогам исследования комитет представляет на рассмотрение Правления КМСФО Общий план разработки проекта Международного стандарта финансовой отчетности (Point Outline).

Третий этап - подготовка рабочего проекта положений стандарта. В ходе данного этапа, который обычно длится около четырех месяцев, Подготовительный комитет готовит Проект изложения принципов (Draft Statement of Principles) или другой дискуссионный документ. В нем формулируются основные принципы подготовки следующего документа – Проекта международного стандарта финансовой отчетности (Exposure Draft), а также предлагаются альтернативные решения и аргументы в пользу их принятия или отклонения.

Все заинтересованные стороны вправе вносить свои замечания и предложения в рабочий проект. В определенных случаях еще до Проекта изложения принципов Правление может предложить вопрос на обсуждение.

Четвертый этап – утверждение Правлением рабочего проекта положений стандарта. После рассмотрения всех замечаний по Рабочему проекту положений Подготовительный комитет согласовывает его окончательный вариант и представляет на утверждение Правления.

Пятый этап – составление плана разработки международного стандарта. Подготовительный комитет составляет Проект международного стандарта финансовой отчетности, который после его одобрения двумя третями Правления обычно публикуется, и все стороны могут вносить в него замечания и предложения. Данная стадия может продолжаться от одного до трех месяцев.

Шестой этап – подготовка проекта международного стандарта. Подготовительный комитет рассматривает все замечания и передает проект на рассмотрение Правления. Для принятия и опубликования нового стандарта необходимо по меньшей мере 12 голосов членов Правления (из 16). В противном случае Правление может принять решение о проведении дополнительных консультаций и внесении необходимых изменений в проект. На практике это требует составления нового Проекта МСФО. Правление также может сформировать Подготовительный комитет для внесения корректировок в уже существующие стандарты или их замены новыми стандартами. В этом случае процедура внесения изменений в стандарт аналогична вышеуказанной, за исключением того, что Подготовительный

комитет также подготавливает Проект изложения принципов без предварительного составления схемы конкретного МСФО.

Следует также отметить, что утвержденным текстом всех международных стандартов считается текст, опубликованный Комитетом на английском языке. Все официальные переводы подготавливаются при участии специалистов КМСФО.

В настоящее время МСФО официально переведены на четыре языка (немецкий, русский, французский и польский), идет работа над официальным переводом на китайский, японский, португальский и испанский языки.

Неофициально международные стандарты переведены более чем на 30 языков мира. Вместе с тем следует отметить, что как процесс разработки, так и процесс внедрения МСФО являются достаточно сложными и занимают много времени. Этот процесс должен сопровождаться предварительным обсуждением проектов международных стандартов, учетом специфики стран при применении того или иного МСФО, а также необходимой технической помощи при его разработке и внедрении.

Контрольные вопросы

1. Когда был создан Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)?

2. Какие функции выполняет Консультативный совет?

3. Какова структура Совета по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО)?

4. Охарактеризуйте основные цели Совета по международным стандартам финансовой отчетности.

5. Какие организации входят в состав Консультативной группы СМСФО?

6. Что такое Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)?

7. Каков порядок разработки и принятия МСФО?

РАЗДЕЛ 2. СОСТАВ И ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ, ФОРМИРУЕМОЙ В ФОРМАТЕ МСФО

Тема 3. Состав финансовой отчетности), качественные ее характеристики, основные элементы финансовой отчетности.

3.1 Состав и порядок представления финансовой отчетности (МСФО 1)

Международные стандарты финансовой отчетности состоят из стандартов первого поколения (IAS –International Accounting Standarts), например МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и стандартов второго поколения (IFRS –International Financial Reporting Standarts) – МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности».

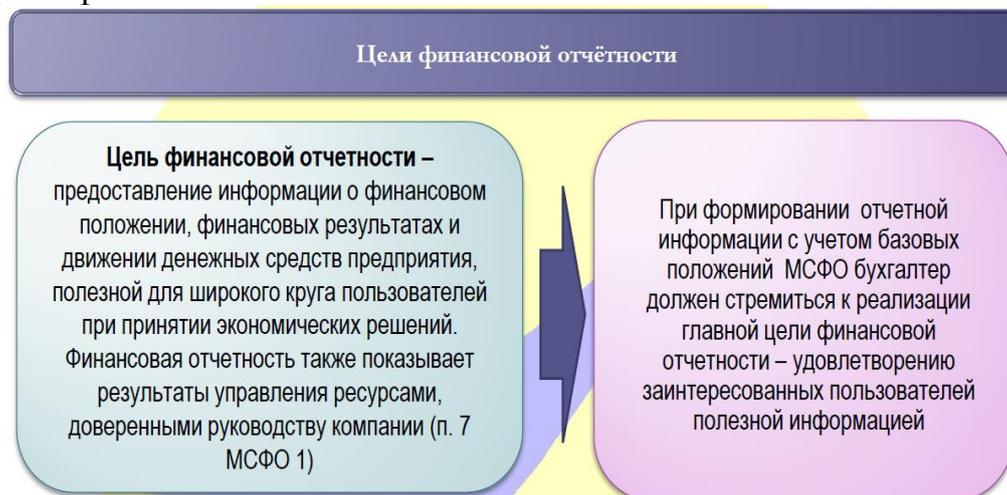


Рисунок 5 – Цели финансовой отчетности

Не смотря на то, что стандарты как первого, так и второго поколения называются международными стандартами финансовой отчетности, правильней было бы стандарты первого поколения называть международными стандартами бухгалтерского учета, что соответствует дословному переводу термина «Accounting».

При формулировании цели составления финансовой отчетности МСФО делают акцент на удовлетворении информационных потребностей широкого круга пользователей для принятия экономических решений.

МСФО устанавливают приоритет потребностей инвесторов перед другими группами пользователей финансовой отчетности и одновременно исходят из предположения о том, что информация о финансовом положении организации, результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении необходима широкому кругу пользователей и способна удовлетворить их потребности должным образом

В соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» «финансовая отчетность представляет собой структурированное

отображение финансового положения и финансовых результатов деятельности организации. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству организации ее собственниками. Для достижения указанной цели финансовая отчетность организации содержит информацию:

- о ее активах;
- о ее обязательствах;
- о собственном капитале;
- о ее доходах и расходах, включая прибыли и убытки;
- о вкладах, полученных от собственников, действующих в этом качестве, и о суммах, распределенных собственникам, действующим в этом качестве;
- о ее денежных потоках».

При составлении отчета о финансовом состоянии (баланса) в соответствии с МСФО следует руководствоваться следующими положениями МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»:

«Настоящий стандарт не предписывает очередность или формат, в которых организация представляет статьи. Пункт 54 просто приводит перечень статей, которые в достаточной степени отличаются по характеру или назначению, чтобы их следовало представлять в отчете о финансовом положении отдельно. Кроме того:

(а) необходимость включения статей отчетности возникает в том случае, когда размер, характер или назначение какой-либо статьи или совокупности аналогичных статей таковы, что для понимания финансового положения организации уместно представить их отдельно; и

(b) используемые наименования и очередность статей или совокупности аналогичных статей могут уточнять»

Стандарт должен применяться при предоставлении всех форм финансовой отчетности общего назначения. Она предназначена для пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность, отвечающую их конкретным информационным потребностям. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» используется в отношении всех компаний, включая банки и страховые организации. Соответствующие МСФО устанавливают дополнительные требования для банков, аналогичных финансовых институтов, страховых компаний.



Рисунок 6 – Цели финансовой отчетности

При этом представленная финансовая отчетность должна соответствовать всем требованиям каждого применимого МСФО и соответствующим интерпретациям Комитета по интерпретации.

Только в этом случае финансовая отчетность признается составленной в соответствии с МСФО. Данный факт компания обязана указать в отчетности.

Полный комплект финансовой отчетности включает следующие компоненты:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о совокупном доходе;
- отчет об изменениях собственного капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- учетная политика;
- пояснительные примечания.
- потоках» .

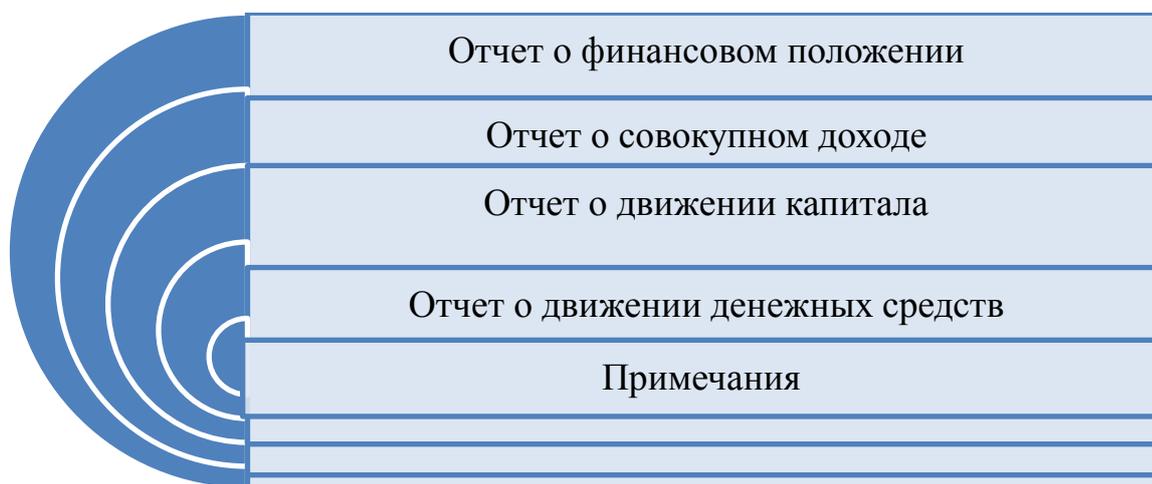


Рисунок 7 – Компоненты финансовой отчетности

Компании поощряются к представлению, помимо стандартного комплекта, отчетности финансовых обзоров руководства. Многие компании представляют дополнительные отчеты, например, по вопросам охраны окружающей среды и отчеты о добавленной стоимости. Эти отчеты составляются в том случае, когда руководство полагает, что они помогут пользователям в принятии экономических решений.

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» каждая компания должна принять решение о применении в отчете о финансовом положении классификации активов, обязательств на краткосрочные и долгосрочные. Если организация не применяет данную группировку, то активы и обязательства должны представляться в отчете в порядке их ликвидности.

Актив должен классифицироваться как краткосрочный, если:

- его предполагается продать или использовать в нормальных условиях операционного цикла компании;
- он содержится главным образом в коммерческих целях или его предполагается продать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;
- он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Как минимум, отчет должен включать следующие линейные статьи:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- инвестиционная собственность;
- биологические активы;
- инвестиции, учтенные по методу участия;
- запасы;
- торговая и другая дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;

- задолженность покупателей и заказчиков и другая дебиторская задолженность;
- необоротные активы, предназначенные на продажу, и реализуемые группы;
- кредиторская задолженность по основной деятельности и
- прочая задолженность;
- отложенные налоговые обязательства и требования;
- резервы;
- обязательства, включенные в реализуемые группы, предназначенные для продажи;
- доля неконтролирующих акционеров;
- выпущенный капитал и резервы, принадлежащие собственникам материнской компании.

Таблица 3 – Информация, представляемая в финансовой отчетности

Информации	Назначение	Форма отчетности
1	2	3
Информация о финансовом положении компании	<ul style="list-style-type: none"> – оценка экономических ресурсов; – оценка финансовой структуры компании; – оценка ликвидности и платежеспособности; – оценка способности компании адаптироваться к изменениям окружающей среды 	Отчет о финансовом положении
Информация о результатах деятельности компании	<ul style="list-style-type: none"> – оценка потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые компания, вероятно, будет контролировать в будущем; – прогнозирование способности компании создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы; – формирование суждения об эффективности использования потенциальных ресурсов 	Отчет о совокупном доходе
Информация об изменениях в финансовом положении компании	<ul style="list-style-type: none"> – оценка инвестиционной, финансовой и операционной деятельности; – оценка способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты; – оценка потребностей компании в денежных средствах 	Отчет о движении денежных средств

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться только тогда, когда это требуют МСФО или они необходимы для достоверного представления финансового положения компании.

МСФО № 1 не предписывает порядок или формат, в котором статьи должны представляться в отчете о финансовом положении. Компания должна раскрывать либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях к нему дальнейшее деление активов и обязательств на подклассы. При этом необоротные активы классифицируются в

соответствии с МСФО № 16; запасы – в соответствии с МСФО № 2; дебиторская задолженность разбивается на задолженность покупателей и заказчиков, других членов группы; задолженность связанных сторон; предоплаты и т. д.; резервы подразделяются на пенсионное обеспечение и любые другие статьи, классифицируемые в соответствии с операциями компании; капитал и резервы подразделяются на различные классы оплаченного капитала, эмиссионного дохода, резервов.

Компания должна раскрывать в отчете о финансовом положении или примечаниях для каждого класса акционерного капитала следующую информацию:

- количество акций, разрешенных к выпуску;
- количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но не оплаченных полностью;
- номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
- сверку количества акций в обращении на начало и конец года;
- права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;
- акции компании, принадлежащие самой компании или ее дочерним или ассоциированным компаниям;
- акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы;
- описание характера и цели каждого резерва в рамках капитала владельцев;
- обязательства по предложенным дивидендам, но официально не утвержденным к выплате;
- сумма любых не признанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

Компания, которая не является акционерным обществом, должна раскрывать информацию, эквивалентную вышеперечисленной.

Все доходы и расходы периода следует представлять в: отчете о совокупном доходе (т. е. в единой форме отчетности); в двух формах отчетности (1. Отдельном отчете о компонентах совокупного дохода; 2. Отчете о прочем доходе).

Как минимум, отчет о совокупном доходе должен включать следующие линейные статьи:



Рисунок 8 – Пользователи финансовой отчетности

- выручка;
- затраты по финансированию;
- долю прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
- расходы по налогам;
- итоговую после налоговую прибыль (убыток) от прекращенной деятельности; оценки до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при выбытии активов или реализуемых групп;
- прибыль (убыток) за вычетом прочего дохода;
- каждый компонент прочего дохода, классифицируемый по его характеру;
- доля в прочем доходе ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по долевым методу;
- итого совокупный доход за период;
- доля неконтролирующих акционеров;
- доля держателей акции материнской компании.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны выделяться в отчете о совокупном доходе, когда этого требуют соответствующие МСФО или когда такое представление необходимо для достоверного отражения финансовых результатов деятельности компании.

Прочий доход включает следующие статьи доходов и расходов:

- изменения в резерве переоценки основных средств, нематериальных активов;
- изменения в справедливой стоимости финансовых активов, имеющих в наличии для продажи;
- предельные курсовые разницы;
- отложенные налоги, связанные с этими статьями.

Перечисленные компоненты могут быть представлены либо до, либо после налогообложения.

Компания должна представлять в отчете о совокупном доходе или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов, или их функции.

Первый анализ называется *методом характера затрат*. В этом случае расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (заработная плата, амортизация, материалы, транспортные расходы, затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании. Этот метод обычно применяется к небольшим компаниям.

Второй анализ называется *методом функции затрат* или «себестоимости продаж». Согласно ему, расходы классифицируют в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности.

Компания, подразделяющая расходы по функциям, должна раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе о расходах

на амортизацию и оплату труда. В отчете о совокупном доходе или в примечаниях к нему должна быть раскрыта информация о сумме дивидендов на акцию, объявленных или предложенных за отчетный период.

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» компания должна представлять в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности отчет, показывающий:

- общий совокупный доход за период с разбивкой на долю неконтролируемого меньшинства и сумму, приходящуюся на акционеров материнской компании;

- по каждому компоненту капитала – влияние ретроспективного применения или исправления показателей отчетности, признанных согласно МСФО 8;

- кроме того, компания должна представлять либо в в этом отчете, либо в примечаниях к нему:

- суммы операций с владельцами капитала, отдельно вклады и распределение дивидендов между владельцами;

- сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения.

Качественные характеристики финансовой отчетности приведены в «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО» (рисунок 9).

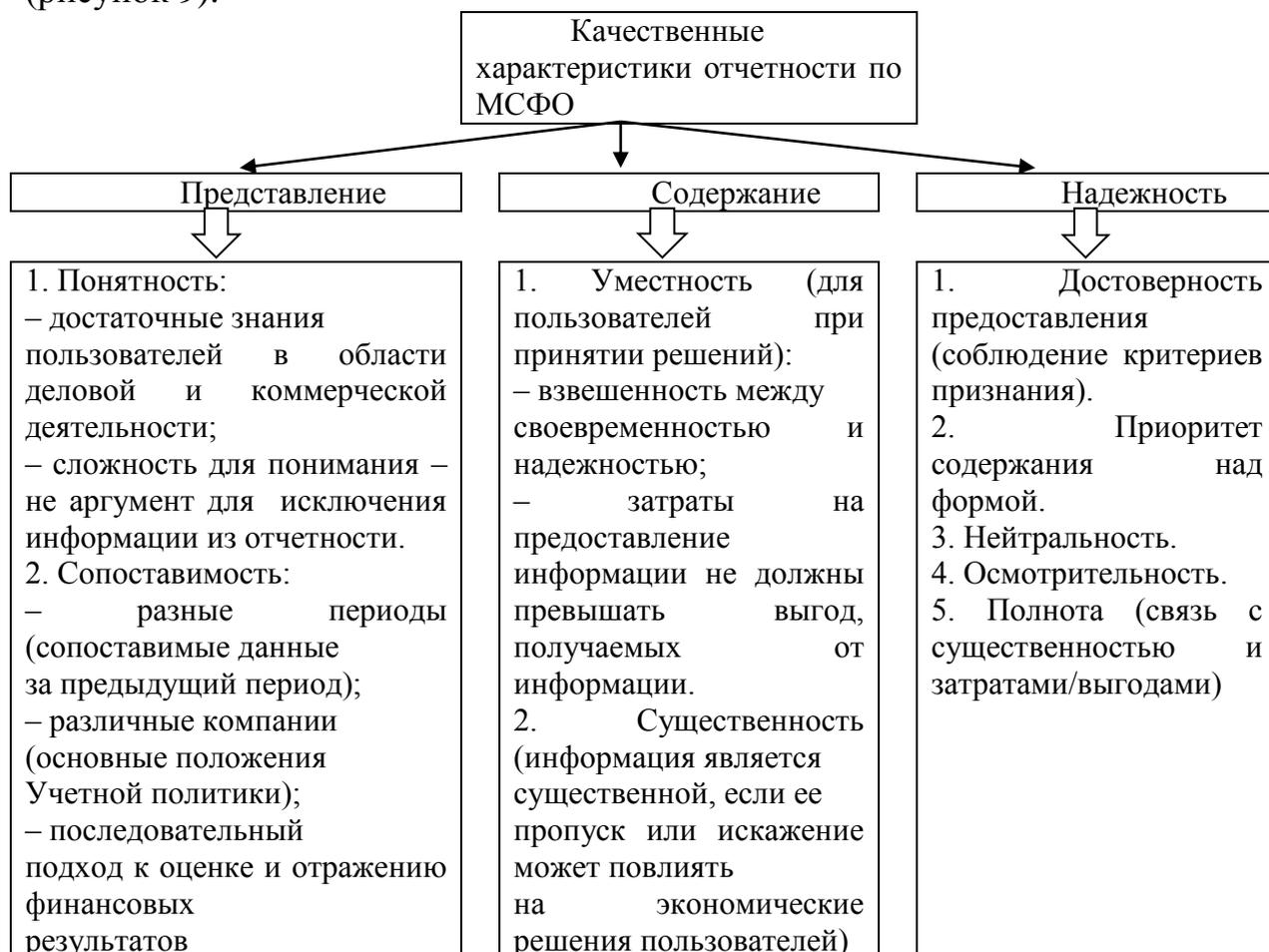


Рисунок 9 – Качественные характеристики финансовой отчетности

Информация в финансовой отчетности должна правдиво представлять операции и другие события, поэтому необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только юридической формой.

Сущность операций и других событий не всегда отвечает тому, что следует из их юридической формы.

В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяется, что представление финансовой отчетности должно осуществляться на основе принципа начисления. Исключение составляет информация о движении денежных средств.

Принцип начисления предполагает:

- результат операции признается на момент ее совершения;
- операция отражается в отчетности того периода, в котором она была проведена;
- информация формируется об обязательствах к оплате и обязательствах к получению, а не только по факту произведенных и полученных платежей.

Использование принципа начисления дает возможность признания доходов и расходов по мере возникновения экономических выгод и по мере потребления. Этот принцип предоставляет возможность спрогнозировать, как повлияли совершенные операции на финансовую устойчивость предприятия.

Компания должна представлять в отчете о совокупном доходе или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов, или их функции.

Первый анализ называется методом характера затрат. В этом случае расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (заработная плата, амортизация, материалы, транспортные расходы, затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании. Этот метод обычно применяется к небольшим компаниям.

Второй анализ называется методом функции затрат или «себестоимости продаж». Согласно ему, расходы классифицируют в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности.

Компания, подразделяющая расходы по функциям, должна раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе о расходах на амортизацию и оплату труда. В отчете о совокупном доходе или в примечаниях к нему должна быть раскрыта информация о сумме дивидендов на акцию, объявленных или предложенных за отчетный период.

Изменения в капитале

Согласно МСФО № 1 компания должна представлять в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности отчет, показывающий:

- общий совокупный доход за период с разбивкой на долю неконтролируемого меньшинства и сумму, приходящуюся на акционеров

материнской компании;

- по каждому компоненту капитала – влияние ретроспективного применения или исправления показателей отчетности, признанных согласно МСФО 8;

- кроме того, компания должна представлять либо в в этом отчете, либо в примечаниях к нему:

- суммы операций с владельцами капитала, отдельно вклады и распределение дивидендов между владельцами;

- сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения.

Примечания к финансовой отчетности

Компании должны:

- представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для значительных операций и событий;

- раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности;

- обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в упорядоченном виде;

- по каждой статье в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете о движении денежных средств должны указываться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

МСФО № 7 Отчеты о движении денежных средств

Компания обязана готовить отчет о движении денежных средств и представлять его в качестве составной части своей финансовой отчетности. Стандарт определяет следующие понятия. Денежные средства включают наличные денежные средства и вклады до востребования.



Рисунок 10 – Отчет о движении денежных средств

Эквивалент денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности.

Потоки денежных средств – приток и отток денежных средств и их эквивалентов.

Движение денежных средств обобщается и анализируется по отношению к видам деятельности предприятия.

Согласно МСФО № 7 вся хозяйственная деятельность организации может быть разделена на три группы:

- инвестиционная деятельность – это деятельность, связанная с приобретением и выбытием долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам;

- финансовая деятельность – это деятельность, которая приводит к изменению объема и состава собственного капитала и заемных средств компании;

- операционная деятельность – это основная приносящая доход деятельность, для которой создана компания, и прочая деятельность кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность. Операционная деятельность является главным направлением деятельности предприятия и основным источником дохода. Суммы денежных средств, которые получает и расходует компания в результате этой деятельности, – важнейший показатель финансового состояния предприятия.

Движение денежных средств включает в себя:

- денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг;
- денежные поступления от предоставления прав пользования лицензиями, гонораров, комиссионных вознаграждений и иных доходов;

- денежные выплаты поставщикам товаров и услуг;

- денежные выплаты работникам;

- денежные поступления и платежи страховой компании в качестве страховых премий и исков, годовых взносов и прочих страховых вознаграждений;

- денежные выплаты или компенсации налога на прибыль, если только они не могут быть увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью;

- денежные поступления и платежи по контрактам, заключенным для коммерческих или торговых целей.

Инвестиционная деятельность. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности важно, так как оно отражает затраты, произведенные в отношении ресурсов, предназначенных для получения будущих доходов и выбытия денежных средств. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности включает:

- денежные платежи, связанные с приобретением имущества, машин, оборудования, нематериальных и прочих необоротных активов. Они также включают платежи, связанные с капитализируемыми расходами на разработки и собственное строительство;

- поступления денежных средств от продаж нематериальных и других

необоротных активов;

- платежи и поступления денежных средств, относящихся к долевым и долговым инструментам, долям участия в совместной деятельности предприятий;

- денежные ссуды, предоставленные другим предприятиям, и поступления денежных средств, связанные с погашением таких ссуд;

- денежные платежи и поступления от срочных контрактов, опционов, свопов, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей или поступления классифицируются как финансовая деятельность.

Финансовая деятельность. Информация о движении денежных средств от финансовой деятельности важно, так как помогает прогнозировать будущие денежные обязательства со стороны источников финансирования предприятия. Движения денежных средств от финансовой деятельности включает:

- поступление денежных средств от эмиссии акций или иных долевого инструментов;

- поступления денежных средств от выпуска долговых обязательств, кредитов и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;

- денежные платежи акционерам в связи с приобретением или выкупом акций других предприятий;

- денежные платежи арендатора для уменьшения задолженности по финансовой аренде.

Компания должна представлять потоки денежных средств от операционной деятельности, используя либо прямой, либо косвенный методы.

При использовании прямого метода раскрываются основные виды валовых поступлений и валовых денежных платежей.

При косвенном методе представления денежных потоков прибыль или убыток корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек, начислений прошлых периодов, будущих операционных денежных поступлений или платежей и статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств.

При этом поощряется использование прямого метода для представления потоков денежных средств.

Компания должна отдельно представлять основные валовые денежные поступления и платежи, возникающие от финансовой и инвестиционной деятельности, за исключением денежных потоков, которые представляются на основе взаимозачета согласно п. 22, 24 МСФО № 7.

Потоки денежных средств, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в валюте отчетности материнской компании путем применения валютного курса между отчетной и иностранной валютами на дату возникновения данного движения денежных

средств. Потоки денежных средств иностранной дочерней компании должны пересчитываться по обменным курсам между отчетной и иностранной валютами на дату возникновения движения денежных средств. Потоки денежных средств, выраженные в иностранной валюте, представляются в соответствии с МСФО № 21.



Рисунок 11- Структура примечаний к отчетности по МСФО

Таким образом, финансовая отчетность компании, основанная на принципе начисления, предоставляет внешнему пользователю информацию не только об операциях, произведенных в прошлом, доходах и расходах, но и информацию о предстоящих платежах по обязательствам.

Таким образом, компании должны:

- представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для значительных операций и событий;
- раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности;
- обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в упорядоченном виде;
- по каждой статье в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете о движении денежных средств должны указываться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

3.2 Промежуточная и сегментная отчетность

Промежуточная финансовая отчетность – это финансовая отчетность, содержащая полный или сокращенный пакет финансовых отчетных форм за промежуточный период.

Промежуточный период – отчетный период, продолжительность которого меньше, чем полный финансовый год.

Компаниям, акции которых свободно обращаются на рынках капитала, следует представлять промежуточную финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34 «Промежуточная отчетность». В частности, им рекомендуется:

- представлять промежуточную финансовую отчетность как минимум за первую половину финансового года;
- опубликовать свою промежуточную финансовую отчетность в течение 60 дней после окончания промежуточного периода.

Цель МСФО (IAS) 34 состоит в определении минимальных требований к содержанию промежуточного финансового отчета, а также в установлении принципов признания и оценки полной или сокращенной финансовой отчетности за промежуточный период.

Своевременная и надежная промежуточная финансовая отчетность позволяет инвесторам, кредиторам и иным пользователям отчетности лучше понять возможности компании генерировать денежные потоки, а также оценить ее финансовое положение и состояние ликвидности.

МСФО (IAS) 34 не содержит указаний на то, какие именно компании должны составлять промежуточную финансовую отчетность, с какой периодичностью, и в какой срок после окончания промежуточного периода. Эти вопросы относятся к компетенции национальных правительств, организаций, регулирующих обращение ценных бумаг, фондовых бирж и органов, устанавливающих правила бухгалтерского учета.

Если утверждается, что промежуточная финансовая отчетность компании составлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, то она должна соответствовать всем требованиям МСФО (IAS) 34 «Промежуточная отчетность».

Стандарт МСФО (IAS) 34 «Промежуточная отчетность» применяется ко всем видам компаний, которые либо в соответствии с требованиями законодательства, либо по собственному выбору публикуют промежуточную финансовую отчетность, охватывающую период короче полного финансового года (квартал, полугодие).

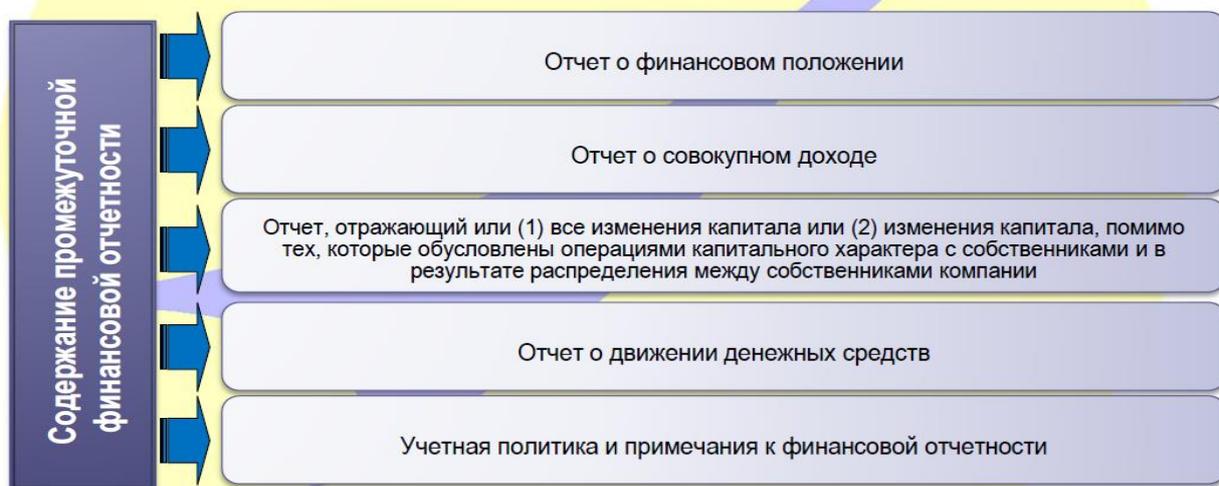


Рисунок 12 – Содержание промежуточной отчетности

Примечания к промежуточной отчетности включают в себя, в основном, комментарии к имевшим место событиям с целью пояснения их влияния на финансовое положение, результаты деятельности компании за период с даты последней годовой финансовой отчетности и до текущей промежуточной даты. Фактически ни одно из примечаний к годовой финансовой отчетности не повторяется или не уточняется в промежуточном отчете.

При составлении промежуточной финансовой отчетности компания должна применять ту же самую учетную политику, что и для годовой, за исключением случаев, когда изменения учетной политики осуществляются после выпуска последней годовой отчетности, и которые должны отражаться в следующей годовой отчетности.

Для промежуточной отчетности оценочные показатели определяются за период с начала финансового года до текущей отчетной даты.

Существенность следует определять исходя из периода с начала года до текущей отчетной даты, а не с даты начала промежуточного периода. Она также не должна основываться на прогнозируемых годовых данных.

Промежуточный финансовый отчет включает следующую информацию: сжатый отчет о финансовом положении; сжатый отчет о совокупном доходе; сжатый отчет о движении денежных средств; сжатый отчет об изменениях в капитале; выборочные пояснительные примечания.

Форма и содержание промежуточной финансовой отчетности должны отвечать следующим требованиям:

- как минимум, содержать каждый заголовок и промежуточные итоговые показатели, отражаемые в самой последней финансовой отчетности;

- выборочные пояснительные примечания, требуемые МСФО; базовая и разводненная прибыль на акцию представляется в отчете о совокупном доходе;

- материнская компания готовит сводную финансовую отчетность; при принятии решения о классификации и раскрытии статьи в промежуточной отчетности учитывается существенность информации промежуточного периода; в промежуточной отчетности применяется учетная политика, действующая в последней годовой финансовой отчетности с учетом принятых изменений.

Сегментная отчетность составляет один из важных компонентов финансового отчета, составленного в формате международных стандартов. Она формируется у тех компаний, ценные бумаги которых котируются на фондовых рынках или планируют выпуск ценных бумаг для свободного обращения.

Ко всем компаниям, долевые и долговые ценные бумаги которых обращаются на открытом фондовом рынке или находятся в процессе эмиссии подобных инструментов применяется МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Целью стандарта является установление основных принципов представления информации по сегментам. МСФО (IFRS) 8 предусматривает так называемый управленческий подход. Примечания по сегментам должны составляться на основании данных управленческой отчетности и отражать логику принятия операционных решений. Благодаря требованиям стандарта, внешние пользователи финансовой отчетности смогут не только оценить финансовое положение компании, данные по сегментам, но и узнать, какие показатели использованы руководством для принятия решений, получить представление о качестве управления.

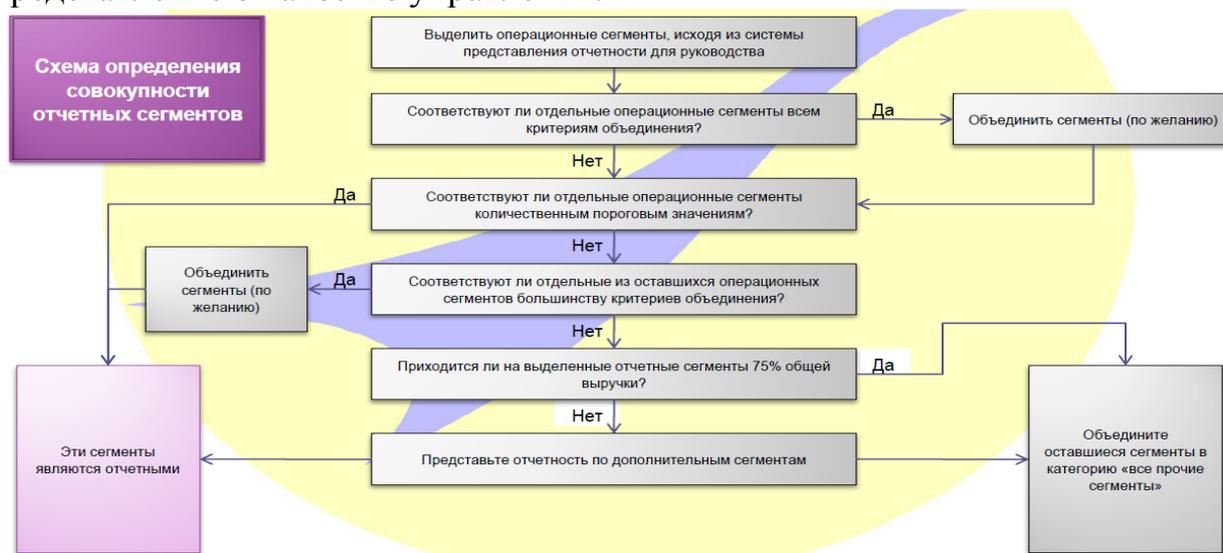


Рисунок 13 – Отчётные сегменты: критерии агрегирования и пороговые значения

В МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» выведены операционные сегменты – компоненты компании, обладающие следующими характеристиками:

- осуществляют хозяйственную деятельность, которая позволяет получить выручку, и предусматривает несение расходов (включая выручку и расходы, связанные с совершением операций с другими компонентами одной и той же компании);
- по сегментам имеется отдельная финансовая информация;
- результаты деятельности сегмента регулярно анализируются ответственным лицом компании в целях принятия решений о выделении ресурсов и оценки эффективности деятельности сегмента.

Стандарт вводит понятие «высшего руководства, ответственного за принятие решений». Данный орган управления может быть как единоличным (один человек), так и коллегиальным.

Ему предоставляется внутренняя отчетность, на основании которой и принимаются управленческие решения.

Компания должна представлять информацию по операционному сегменту, если его показатели превосходят какое-либо из следующих пороговых значений:

- выручка от внешних покупателей и от внутренних операций с другими сегментами компании составляет не менее 10% совокупной выручки всех сегментов;

– финансовый результат (прибыль либо убыток) сегмента в абсолютном выражении составляет не менее 10% от большей в абсолютном значении величины: совокупной прибыли всех операционных сегментов или совокупного их убытка;

– на активы операционного сегмента приходится не менее 10% общей величины активов всех операционных сегментов.

Если совокупная выручка от внешних покупателей по всем отчетным сегментам меньше 75% общей выручки компании, следует выделять дополнительные отчетные сегменты, даже если они не удовлетворяют количественным пороговым показателям.

Делать это нужно до тех пор, пока по крайней мере 75% выручки не будет приходиться на отчетные сегменты.

В случае, если операционный сегмент не удовлетворяет количественным пороговым показателям, он, тем не менее, может рассматриваться как отчетный. Для этого достаточно, чтобы руководство компании считало необходимым отдельно раскрыть информацию по нему. Информацию о других видах хозяйственной деятельности и сегментах, которые не являются отчетными, необходимо объединить. Раскрытия в этом случае будут сделаны по категории «все прочие сегменты». При этом приводится описание источников выручки, включенных в категорию «все прочие сегменты».

Рассмотрим алгоритм выделения отчетных сегментов следующий

Шаг 1. Проанализировать управленческую отчетность компании. Выделить те виды деятельности, по которым для лица, принимающего решение о выделении ресурсов или распределении активов по видам деятельности, готовится информация о доходах и расходах, рассчитываются аналитические показатели. Соотнести данные виды деятельности с организационной структурой компании. Проанализировать, есть ли в компании подразделения (руководители), отвечающие за показатели по данным видам деятельности. На основании такого анализа окончательно выделить операционные сегменты.

Шаг 2. Проанализировать возможность объединения операционных сегментов со сходными экономическими показателями. Например, сегменты могут быть однородны по производимым продуктам (услугам), производственным процессам, ориентированы на одинаковые типы или классы потребителей.

Шаг 3. Изучить количественные пороговые значения, необходимые для признания сегмента отчетным. Из ранее объединенных по определенным признакам сегментов выделить те, показатели которых выше количественных пороговых значений.

Шаг 4. Проверить, приходится ли на выделенные таким способом сегменты 75% общей выручки. Если нет, проводится дальнейшее выделение, чтобы раскрыть по сегментам не менее 75% общей выручки. Данные сегменты являются отчетными сегментами.

Шаг 5. Те сегменты, которые не стали отчетными, объединяются в категорию «прочие».

Помимо описания видов деятельности, производимых продуктов (оказываемых услуг), экономической среды и географических регионов, в которых компания осуществляет свою деятельность, стандарт предписывает раскрывать показатели прибыли (убытка) и общую сумму активов по каждому отчетному сегменту. Раскрывается, в частности, следующая информация.

Выручка и расходы:

- выручка от внешних покупателей, а также от операций с другими сегментами компании;
- сумма амортизации;
- доля предприятия в прибыли (убытке) зависимых компаний и совместных предприятий, учитываемая по методу долевого участия;
- расход (доход) по налогу на прибыль;
- процентные доходы и расходы;
- существенные статьи доходов и расходов (например, от финансовых операций, доходы и расходы от реализации активов), существенные не денежные статьи.

Активы:

- величина инвестиций в зависимые компании и совместные предприятия, которые отражаются по методу долевого участия;
- суммы приобретенных необоротных активов, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов и прав, возникающих по договорам страхования.

Для раскрытия уровня зависимости компании от того или иного клиента стандарт вводит количественный критерий: величина выручки, полученной от одного покупателя, больше либо равна 10% совокупной выручки компании. При этом группа компаний, находящихся под общим контролем, рассматривается как единый покупатель для целей данного стандарта. То же относится и к государству, и к контролируемым им предприятиям

Помимо показателей, подлежит раскрытию принцип подготовки информации о сегментах, а также данные сверки приводимой информации с показателями отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе.

3.3 Консолидированная отчетность

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» обязателен к применению для годовых отчетных периодов. Стандарт заменил положения МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» в части вопросов консолидации. Таким образом, подготовка отдельной отчетности регулируется МСФО (IAS) 27 в новой редакции, а указания по составлению консолидированной отчетности содержатся в МСФО (IFRS).



Рисунок 14 – Основы зарождения консолидированной финансовой отчетности

При этом стандарт определяет все необходимые предпосылки для возникновения консолидированной отчетности, определяет обязанности сторон холдинговой группы и условия, согласно которым компании признаются дочерними/материнскими, а также формулирует общие требования к финансово-экономическому учету при формировании консолидированной финансовой отчетности. Чтобы возникло требование о формировании консолидированной отчетности, компания-инвестор должна определить, является ли она материнской фирмой по отношению к одному или нескольким другим предприятиям.

Основная цель стандарта МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» – помочь холдинговым компаниям по всему миру в составлении достоверной и идентичной принятому формату финансовой отчетности по своей группе компаний. Стандарт IFRS 10 определяет основные принципы и правила, по которым формируется консолидированный пакет отчетности вне зависимости от направленности бизнеса и различных управленческих особенностей конкретной группы компаний.

Если компания (автоматически становящаяся материнской) управляет бизнесом одного или нескольких предприятий, она как головная компания попадает под действие настоящего стандарта и должна формировать пакет консолидированной отчетности.



Рисунок 15 – Основные цели МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

Стандарт МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» прямо указывает, что характер участия материнской компании в бизнесе «дочки» не имеет принципиального значения. При этом важно, насколько широкие возможности для контроля над дочерним объектом инвестиций имеет головная структура. Согласно рекомендациям, описанным в стандарте относительно консолидированной финансовой отчетности, головная компания обладает реальным контролем в нескольких случаях:

- головная компания имеет юридические полномочия в отношении дочерней структуры;

- головная компания подвержена рискам, которые возникают при изменении финансового положения подконтрольной структуры;

- головная компания имеет права на доход от операционной и финансовой деятельности дочерней структуры;

- головная компания имеет возможность влиять на дочернюю компанию таким образом, чтобы увеличивать размер собственного профита от участия в ее деятельности. После того как компания признается в соответствии с условиями стандарта материнской, компания должна сформировать консолидированную отчетность по всей группе своих подконтрольных компаний в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

Одним из исключений является случай, когда материнская компания сама является дочерним предприятием какой-то группы предприятий, в которой будет подготовлена консолидированная отчетность в соответствии с международной практикой и требованиями. Другим исключением можно считать ситуацию совместного владения дочерними компаниями, при которой каждый из «материнских» инвесторов будет отражать не консолидированный результат, а только свою долю участия в подконтрольном дочернем предприятии согласно другому специальному стандарту МСФО. МСФО IFRS 10 определяет полномочия и возможности материнских компаний относительно их влияния на бизнес дочерних структур в целом и в частности.



Рисунок 16 – Сфера применения МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

Согласно стандарту (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», главным критерием наличия у материнской компании полномочий является ее возможность управлять бизнесом дочерней структуры. То есть если компания может влиять на бизнес другой структуры так, чтобы это сказывалось на показателях дохода, это можно считать достаточным основанием для признания за инвестором состоятельности в области контроля значимой деятельности своей «дочки». В качестве примеров различных управленческих типов влияния на бизнес можно выделить:

1. Любые возможности вмешательства в управленческие процессы компании, корректировка их целей, хода и результатов: внедрение управленческих инструкций, лоббирование определенных сделок или введение прямых и косвенных ограничений на какие-либо бизнес-действия дочерней фирмы.

2. Возможности в области кадровой политики фирмы, когда головная структура может прямо или косвенно нанимать или увольнять специалистов управленческого блока, которые сами по себе отвечают за ключевые процессы дочерней компании (значимая деятельность).

3. Прочие полномочия, позволяющие каким-либо образом вносить существенные изменения в работу дочернего объекта.

При этом подобные возможности и полномочия являются результатом права голоса, обусловленное долями в публичных акциях компании или составе ее уставного капитала. Совокупность анализа подобных сведений позволяет определить, является компания дочерней по отношению к другой

фирме или головная фирма является лишь участником капитала предприятия, но не держит в своих руках контроль над значимой деятельностью. Материнская компания всегда подвержена финансовым рискам от экономической деятельности своего подконтрольного предприятия, поскольку имеет право на получение дохода от объекта владения и, соответственно, не только рискует данным доход не получить, но и несет ответственность в случае возникновения убытков.

Фактически размер дохода материнской компании зависит от того, насколько эффективно «дочка» функционирует, следовательно, размер финансового интереса материнской компании в целом является динамическим индикатором эффективности бизнеса и бизнес-процессов.

Таким образом, возникает связь между полномочиями, эффективностью и доходом, которые в совокупности являются системой продуктивного управления в структуре распределенных холдинговых структур. После того как головной компанией были четко определены дочерние предприятия, относительно бизнеса которых применяется требование о консолидации отчетности, материнская фирма должна определить учетную политику, которая будет действовать на всех уровнях и распространяться на все аналогичные операции и события при аналогичных обстоятельствах. Единая учетная политика консолидированной группы должна достоверным образом отразить в отчетности показатели экономической эффективности материнской компании вместе с финансово-экономическими результатами работы дочерних структур. Исходя из такой задачи, финансовые специалисты материнской компании, ответственные за консолидированные данные, обрабатывают необходимую информацию, полученную снизу вверх, и производят сложение значений результатов идентичных статей учета. Так, финансисты получают стандартизированные в соответствии с IFRS 10 данные по размерам активов, денежным и нефинансовым обязательствам, капиталу, денежным потокам и расходам по группе компаний в целом, затем корректируют суммарные значения на размеры балансовых стоимостей инвестиций и размеры долей в структуре владения дочерними компаниями, в итоге получают результат, наиболее полно демонстрирующий финансово-экономическое положение головной структуры данной группы компаний.

Формируя консолидированную отчетность головы группы, экономический блок ориентируется на данные дочерних компаний, полностью совпадающие по охватываемому периоду и статьям учета. Если в учете дочерних предприятий с точки зрения дат или учетной политики идентифицированы расхождения, то подконтрольная структура готовит дополнительную версию отчетности и в дальнейшем переходит на такой формат учета в постоянном режиме. Описанная ситуация возможна, когда головная компания получила права на дочернюю структуру относительно близко к отчетной дате и по объективным причинам не успела перенести свои процессы на новый бизнес-актив в полной мере.



Рисунок 17– Процедура составления консолидированной отчетности

Согласно МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», объект инвестиций (новая дочерняя структура) подлежит включению в консолидированную отчетность, когда у головной структуры возникает реальный контроль ее бизнеса. По этой же логике в момент утраты контроля дочерняя структура выходит из консолидированных финансово-экономических данных. Например, документ «Консолидируемые компании и связанные стороны» в программном продукте «Финансист» является периодическим – при изменении в составе дочерних, зависимых обществ и связанных сторон необходимо ввести новый документ. В момент утраты контроля над дочерней структурой головная фирма исключает из своей отчетности любые активы и обязательства данной компании вместе со справедливым размером инвестиций, которые головная компания совершила в дочерний капитал или активы, и формирует в своей отчетности сумму прибыли или убытка которые стали результатом потери контрольного пакета прав

При формировании консолидированной финансовой отчетности по МСФО российские компании сталкиваются с несколькими типовыми проблемами, которые актуальны для нашей действительности. Такое положение дел вызвано особенностями бухгалтерского учета в России, который ориентирован не на интересы бизнеса, а на удовлетворение требований налоговых органов, что накладывает дополнительные издержки в области ведения учета и подготовки отчетности:

1. Методологические проблемы объединения отчетности в консолидированную группу – комплексная система взаимосвязанных проблем, при которой участники одной холдинговой группы вырабатывают

согласно требованиям IFRS 10 единую учетную политику, применяемую для составления индивидуальной и консолидированной отчетности.

2. Технологические проблемы – вопросы интеграции информационных систем и унификации данных в них между всеми участниками группы компаний в соответствии с требованиями единого международного стандарта.

3. Проблемы определения реальных размеров и стоимостей активов. Активы в международной практике учета – это то, что приносит реальные экономические выгоды предприятию, а балансы многих крупных холдинговых компаний в России содержат в себе массу собственности, которая, согласно интернациональным требованиям, не попадает в категорию активов, поскольку фактически не работает. Тогда при составлении консолидированной отчетности по МСФО размер активов предприятия будет отличаться в худшую для компании сторону, хотя в реальности будет более объективно отражать бизнес группы компаний. Аналогичная ситуация возникает в оценке стоимости активов, которые в МСФО ориентированы на справедливую рыночную стоимость в противовес исторической цене приобретения актива в прошлом.

МСФО IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность» предъявляет обычные для международных стандартов требования по раскрытию информации относительно дочерних структур в учете головной компании. Консолидированная отчетность должна содержать уточнения и раскрывать информацию по составу взаимоотношений между компаниями в группе, когда инвестор владеет более, чем половиной прав голоса в подконтрольной структуре. Если головная компания не имеет контрольного пакета голосов в структуре управления дочерней фирмой, то, согласно стандарту, необходимо раскрыть данные по фактическому взаимодействию, которые продемонстрируют заинтересованным лицам фактические сведения по кооперации между сторонами. Помимо этого, консолидированная отчетность должна содержать уточнения по причинам изменения размера контролируемых долей, а также о размерах, возникших в связи с такими событиями прибылей или убытков.

3.4 Основные элементы финансовой отчетности

Финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, объединяя их в большие категории в соответствии с их экономическими характеристиками. Данные категории называются элементами финансовой отчетности, которые являются основополагающими.

В МСФО выделяются пять элементов финансовой отчетности:

- активы;
- обязательства;
- капитал;
- доходы;
- расходы.

Понимание сущности этих элементов влияет на оценку деятельности компании пользователем и, соответственно, на принятие им определённого решения. Активы, обязательства и капитал связаны с финансовым состоянием организации, а доходы и расходы – с результатами её деятельности.

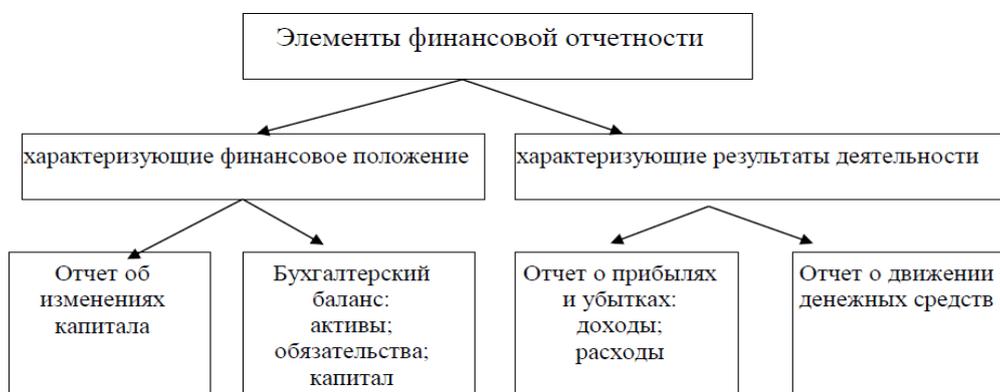


Рисунок 18-Элементы финансовой отчетности

Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчёте о прибылях и убытках, являются доходы и расходы.

Согласно классификации, принятой в МСФО, *основной вид балансового равенства* выглядит следующим образом:

Активы – Обязательства = Собственный капитал.

Балансовое равенство объединяет три составные части бухгалтерского баланса, являясь, таким образом, основой для определения капитала как разницы между активами и обязательствами. Несмотря на свою простоту и очевидность, основное бухгалтерское равенство даёт возможность в наиболее общем виде представить средства, операции и результаты деятельности предприятия и их отражения в финансовой отчётности.

Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем. Будущие экономические выгоды, заключённые в активе, могут поступать в компанию разными путями. Например, актив может быть:

- использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых компанией;
- обменён на другие активы;
- использован для погашения обязательства;
- распределён среди собственников компаний.

Между возникающими расходами и создаваемыми активами существует тесная связь, но они совсем необязательно будут совпадать. Так, когда компания несёт расходы, это может свидетельствовать о том, что преследовалась цель получения прибыли в будущем, но это не является достаточным доказательством того, что возник объект, отвечающий определению актива. Точно так же отсутствие соответствующих расходов не

мешает статье соответствовать определению актива и претендовать на признание в балансе, как, например, в случае внесения материалов учредителями в уставный капитал: расходы не были осуществлены, но запасы можно оценить и получить в будущем выгоду (доход), так как актив признается в балансе, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию, и актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надёжно измерена.

Актив не признается в балансе, когда были понесены затраты, исключающие вероятность притока будущих экономических выгод в компанию за пределами текущего отчётного периода. Подобная операция ведёт к признанию расхода в отчёте о совокупном доходе. Критерии признания имущества, сформулированные в российском законодательстве (Концепция), в целом совпадают с критериями признания активов, сформулированными в разделе «Принципы» МСФО.

Основные отличия российских подходов к классификации, признанию и оценке активов от международных заключаются в отсутствии чётких определений в нормативных документах, а также консерватизме, особенно в части финансовых инструментов и некоторых объектов недвижимого имущества, что не позволяет «узаконить» более широкое применение рыночной стоимости и так называемой «справедливой стоимости» при оценке активов.

Классификация, признание и оценка активов являются элементами процесса формирования профессионального суждения об отражении в учёте хозяйственных событий. Российский бухгалтерский учёт лишь недавно начал оперировать такими понятиями, как «профессиональное суждение», поскольку в условиях плановой экономики в этом просто не было необходимости, поэтому до последнего времени отсутствовала необходимость во введении специального термина «активы», критериев его классификации, признания и методов оценки в нормативных актах, поскольку учёт операций с имуществом организации регламентировался на уровне конкретных групп хозяйственных средств. Так, понятие «признание активов» и, соответственно, критерии признания в российских нормативных актах чётко не определены, в то время как в МСФО им уделяется значительное внимание как в Принципах, так и в конкретных стандартах, посвящённых учёту и отражению в отчётности конкретных групп активов. Следствием этого являются различия в подходах к отражению одних и тех же хозяйственных фактов в зависимости от принятых в организации подходов к их отражению в учёте и, следовательно, несопоставимости финансовой отчётности различных организаций.

Перед бухгалтерским законодательством стоит достаточно сложная задача — дать определение активов как одного из основных объектов бухгалтерского учёта и элементов бухгалтерской отчётности.

С одной стороны, активы, согласно МСФО, представляют собой ресурсы, контролируемые организацией и приносящие экономические

выгоды в будущем, то есть право собственности или иное правообладание не является единственной характеристикой активов. Кроме того, ресурсы, контролируемые организацией, должны обязательно приносить доход, и неликвидное имущество, согласно данному определению активов, к таковым не относится.

С другой стороны, российской традицией бухгалтерского учёта является отражение в балансе хозяйственных средств на основе права собственности или иного правообладания.

Отсутствие определения актива в российском бухгалтерском законодательстве составляет лишь часть общей проблемы практикующих бухгалтеров, связанной с процессом признания и прекращения признания (зачисления и списания с баланса) различных видов имущества (ресурсов).

Вторая часть этой проблемы состоит в том, что требования ряда российских нормативных актов по учёту некоторых видов активов (например, нематериальных активов) включают в качестве критерия принадлежности к этому виду активов способность приносить экономические выгоды в будущем.

В МСФО существует четкая схема: если объект нельзя признать активом, он признается расходом. В российских нормативных актах не сказано, как учитывать объект, который не приносит дохода. Так, невозможность отражения объекта в качестве нематериального актива, не приносящего доход, отнюдь не означает возможность его признания на этом основании в качестве расхода.

Обязательство – это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведёт к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду. В международной практике обязательства имеют следующие характерные особенности:

- 1) обязательство влечёт за собой, как правило, будущую передачу актива;
- 2) обязательство необходимо исполнить даже в случае потери выгоды;
- 3) обязательство обусловлено прошлыми событиями.

Необходимо провести различие между текущими и будущими обязательствами. Решение руководства компании приобрести активы в будущем периоде само по себе не ведёт к возникновению текущего обязательства. Обычно обязательство возникает тогда, когда актив поставлен или компания заключает не подлежащий отмене договор на его приобретение. Понятие «обязательство» нормативными актами по бухгалтерскому учёту не определено. В Концепции бухгалтерского учёта в рыночной экономике сформулировано понятие «кредиторская задолженность», содержание которого близко к термину «обязательства» МСФО: «Кредиторской задолженностью признается существующее на отчётную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, и расчёты по которой

должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды» .

Все обязательства в зависимости от степени определённости времени и суммы их исполнения можно разделить:

1) на обязательства, признанные в балансе как кредиторская задолженность. К ним относятся обязательства, которые удовлетворяют критериям признания в соответствии с Принципами МСФО. Примерами таких обязательств служат кредиторская задолженность продавцу за купленный товар, задолженность по платежам в бюджет, задолженность по кредитам банков и т. д.;

2) на обязательства, признанные в балансе как резервы. К ним относятся существующие на отчётную дату обязательства организации, которые с большей вероятностью приведут к оттоку экономических выгод и величина которых может быть достоверно оценена (МСФО 37). Примером события, вызывающего появление такого обязательства, служат продажи товаров с гарантиями, которые могут привести к возникновению обязательств, 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 придётся выплатить покупателям либо израсходовать на устранение дефектов, обычно предприятия ведут соответствующую статистику и могут на основе предыдущего опыта достаточную степень достоверности определить величину обязательства;

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

– обязательства, которые существуют на отчётную 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 (примером события, вызывающего возникновение такого обязательства, может служить 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, произойдёт в будущем некоторое событие (события) или нет (примером события, вызывающего возникновение такого обязательства, может служить единичная гарантия по займу (например, облигационному), выдана третьим лицом. Под «единичной» в данном случае понимается нерегулярность такого рода операций для данного лица и отсутствию соответствующего прошлого опыта, в связи с чем достоверно оценить вероятность возникновения обязательства не представляется возможным). Информация об условных обязательствах подлежит раскрытию в бухгалтерской отчётности (МСФО 37).

Деление признаваемых в балансе обязательств на краткосрочные (текущие) и долгосрочные в соответствии с МСФО возможно, но не обязательно.

В российском учёте обязательства (кредиторская задолженность) подразделяются на краткосрочные (до одного года) и долгосрочные (свыше одного года).

Согласно разделу «Принципы» МСФО обязательство признается в балансе, если существует вероятность того, что в результате погашения текущего обязательства возникнет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, а величина этого погашения может быть надёжно определена. При этом к обязательствам относятся также резервы, создаваемые в условиях неопределённости суммы либо времени исполнения обязательств.

Капитал – это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств. Несмотря на определение капитала как остаточной величины, в балансе он может разбиваться на подклассы. Например, в акционерном обществе такие статьи, как средства, внесённые акционерами, нераспределённая прибыль, резервы, представляющие корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, могут показываться отдельно. Такая классификация может быть уместной для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчётности на этапе принятия решения, когда они определяют юридические или другие ограничения способности компании распределять или как-либо использовать капитал. Она также может отражать факт того, что стороны с долями участия в компании имеют разные права в отношении получения дивидендов или возмещения капитала.

Величина капитала, отражаемая в балансе, зависит от оценки активов и обязательств. Обычно общий размер капитала не соответствует общей рыночной стоимости акций компании (так называемой рыночной капитализации компании) или сумме, которая могла бы быть выручена от продажи чистых активов по частям либо всей компании целиком.

В то же время тенденция к переходу к оценке активов и обязательств компании по справедливой стоимости способствует сближению балансовой и рыночной стоимости компаний.

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.

В российской нормативной базе по бухгалтерскому учёту определение капитала отсутствует. Соответствующий термин раскрывается в Концепции бухгалтерского учёта в рыночной экономике: капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности. Таким образом, понятие капитала в данном случае аналогично по содержанию определению капитала в МСФО.

МСФО не содержат специального стандарта, посвящённого вопросам учёта операций с собственными акциями. Отсутствие специального стандарта по данной тематике объясняется, в том числе, и наличием в разных

странах различных требований, предъявляемых к выпуску и обращению ценных бумаг, а также требований, касающихся ограничений на операции с акционерным капиталом. Так, например, в США наряду с акциями, имеющими номинальную стоимость, выпускаются без номинальные акции.

В некоторых странах отсутствует понятие уставного капитала как некоторой фиксированной величины, в то время как в других, в том числе в России, уставный капитал является одним из ключевых объектов гражданского законодательства.

Предприятие отражает как активы, так и обязательства, а также доходы и расходы по отдельности. Свёрнутое представление статей в отчётах о совокупном доходе или финансовом положении или отдельном отчёте о прибылях и убытках (если представляется), за исключением случаев, когда такое представление отражает содержание операции или другого события, снижает способность пользователей как понимать совершенные операции, а также другие возникшие события и условия, так и оценивать будущие потоки денежных средств предприятия. Оценка активов на нетто основе за вычетом оценочных резервов, например, резервов на устаревание запасов или резервов по сомнительным долгам, не считается свёрнутым представлением.

Доход – приращение экономических выгод в течение отчётного периода, происходящее в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала. В соответствии с МСФО определение дохода включает в себя выручку и прочие доходы. Доходы не всегда могут быть связаны с физическим поступлением активов. Доходом считается также увеличение стоимости активов в результате переоценки. Таким образом, доходом должны признаваться нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг.

Критерии квалификации, признания и оценки выручки устанавливаются в МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Выручка – это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, не связанному с взносами акционеров.

Прочие доходы – иные, чем выручка статьи, которые отвечают определению дохода, причём они могут как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании. К прочим доходам относятся, например, поступление от продажи основных средств, материальных ценностей и т. д. Обычно они отражаются в отчёте о прибылях и убытках отдельно, так как информация о них полезна для принятия экономических решений.

Согласно МСФО, для признания (включения в отчёт о прибылях и убытках) доходы должны отвечать следующим условиям:

– существует вероятность того, что организация получит какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные данным объектом: оценка

производится на основе доказательств, существующих на момент составления бухгалтерской отчётности;

– признание дохода происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (например, чистое увеличение активов (дебиторской задолженности) при продаже товаров или услуг или уменьшение обязательств при отказе от выплаты долга);

– принятие решения о включении объекта в отчёт о прибылях и убытках должно отвечать требованию существенности;

– доходы признаются в отчёте о прибылях и убытках, когда возникшее увеличение будущих экономических выгод, связанное с соответствующими активами, или уменьшение обязательств может быть измерено с достаточной степенью надёжности.

Во многих случаях стоимость и оценка должны определяться с помощью расчётов. Использование обоснованных расчётных величин является важной частью составления финансовой отчётности и не подрывает её надёжности.

В том случае, когда невозможно получить обоснованную расчётную величину, объект не признается в балансе или отчёте о прибылях и убытках.

Необходимо отметить, что определение доходов, приведённое в ПБУ 9/99, несколько сужает понятие «Доходы» по сравнению с МСФО, поскольку увеличение экономических выгод связывается с поступлением активов (денежных средств, иного имущества). Следовательно, если увеличение экономических выгод (их определение не даётся в ПБУ 9/99) произойдёт не в результате поступления активов, то формально такое увеличение не должно признаваться доходом.

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчётного периода, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала. Согласно МСФО, определение расходов включает расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании (себестоимость продаж, заработная плата, амортизация), а также убытки. К расходам также относится уменьшение экономических выгод в результате истощения активов, когда собственно активы не выбывают, но их стоимость снижается.

Таким образом, расходом признается снижение стоимости актива, произошедшее, например, в результате его переоценки (уценки).

Выбытие активов, связанное с распределением капитала между собственниками предприятия, не квалифицируется как расход, поэтому выплаты дивидендов собственникам не являются расходами предприятия.

Убытки – это другие статьи, которые подходят под определение расходов, при этом они могут как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании. К убыткам можно отнести: результат стихийного бедствия, продажу основных средств, изменение курса валют. Убытки обычно отражаются в отчёте о финансовых результатах отдельно,

так как информация о них полезна для принятия экономических решений. Кроме того, убытки часто отражаются в отчётах за вычетом соответствующего дохода. Например, основные средства ликвидировали, а запчасти оприходовали. Необходимо отметить, что в системе международных стандартов нет стандартов по расходам.

Контрольные вопросы

1. Поясните состав документов МСФО.
2. В чем состоит предназначение финансовой отчетности?
3. Кто является основными пользователями финансовой отчетности?
4. Укажите качественные характеристики полезности информации.
5. Какая информация должна отражаться в финансовой отчетности?
6. Раскройте назначение информации, представляемая в финансовой отчетности.
7. Каковы объективные предпосылки применения МСФО (IAS) 34 «Промежуточная отчетность» ?
8. Раскройте содержание промежуточной финансовой отчетности
9. Какие требования предъявляют к содержанию промежуточной финансовой отчетности?
10. В чем состоит алгоритм выделения отчетных сегментов?
11. Дайте характеристику операционным сегментам, выделенным в МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».
12. В чем сущность понятий «доходов» и «расходов» как элементов финансовой отчетности?
13. Сфера применения МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»
14. Какая информация подлежит представлению в отчете о совокупном доходе?
15. Охарактеризуйте элементы финансовой отчетности

Тема 4. Порядок отражения в отчетности активов предприятия

4.1 МСФО 16 « Учет основных средств»

Порядок учета основных средств определяется МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Целью МСФО (IAS) 16 «Основные средства» является определение порядка учета основных средств, с тем чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях организации в основные средства и об изменениях в таких инвестициях. Основными вопросами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

В соответствии с п. 2 и 3 МСФО (IAS) 16 данный стандарт не применяется:

– к основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

– биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);

– признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»);

– правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

В соответствии с п. 6 МСФО (IAS) 16 основные средства (в дословном переводе «недвижимость, здания и оборудование») – это материальные активы, которые:

– предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;

– предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» приведены следующие определения :

Балансовая стоимость – сумма, в которой актив признается после вычета сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от его обесценения.

Первоначальная стоимость – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Амортизируемая величина – первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Амортизация (основного средства) – систематическое распределение амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования.

Стоимость, специфичная для организации – приведенная стоимость денежных потоков, которые организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении обязательства.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Убыток от обесценения – сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Первоначальная стоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, если:

- признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; и
- первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена.

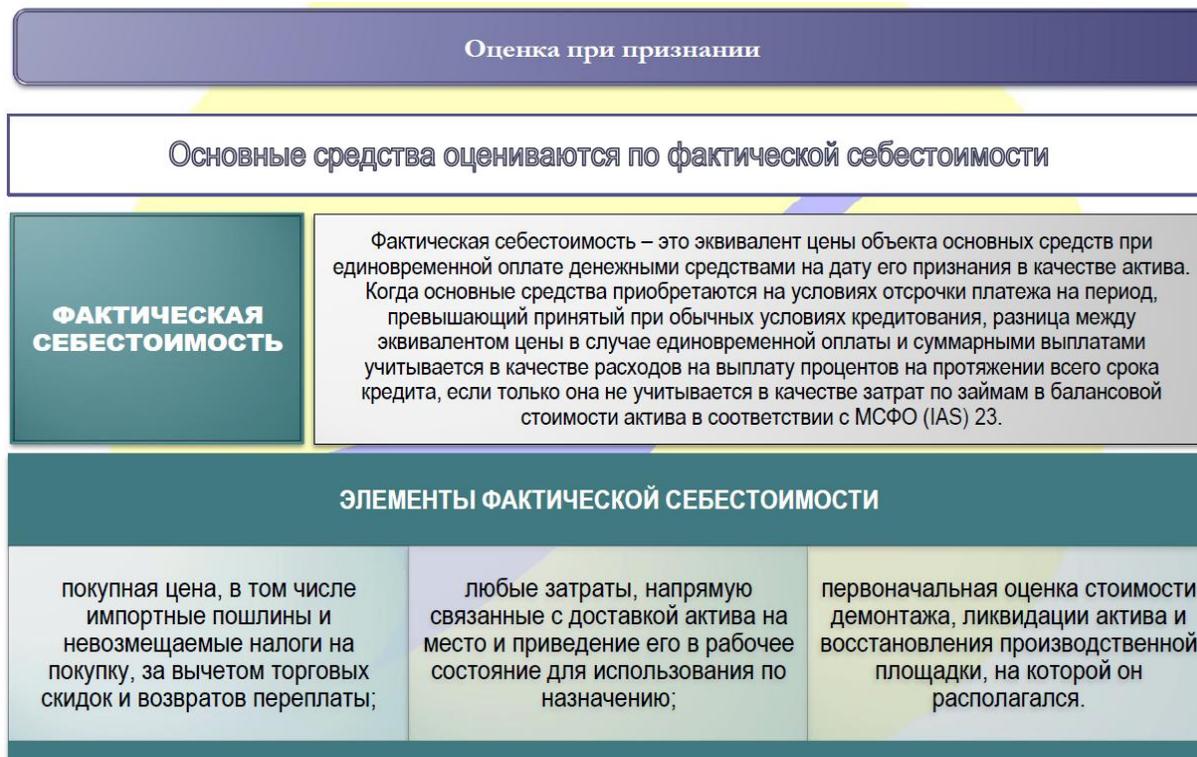


Рисунок 19 – Оценка основных средств

Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

- цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и уступок;
- все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации;
- первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода.

Не включаются в состав первоначальной стоимости объекта основных средств:

- затраты на открытие нового производственного комплекса;
- затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);

– затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала);

– административные и иные общие накладные расходы.

Все последующие затраты с точки зрения их экономического содержания и влияния на балансовую стоимость основных средств можно разделить на три категории:

1. Необходимые для поддержания активов в нормальном рабочем состоянии: текущие ремонты, технические осмотры и т. п.

2. Приводящие к увеличению срока полезной службы актива: капитальные ремонты, реконструкции и т. п.

3. Приводящие к повышению эффективности использования актива: модернизации, достройки и т. п.

В зависимости от этого затраты по правилам МСФО учитываются следующим образом:

Первая категория сразу списывается в отчет о прибылях и убытках, т. е. относится на расходы и не влияет на балансовую стоимость основных средств.

Вторая категория обычно отражается как списание накопленной амортизации объекта.

Срок полезной службы – период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Срок полезного использования и ликвидационная стоимость должны пересматриваться не реже, чем в конце каждого отчетного периода.

Согласно принципу признания, организация не включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание объекта. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Затраты на повседневное техническое обслуживание состоят, главным образом, из затрат на оплату труда и приобретение расходных материалов, а также могут включать стоимость мелких комплектующих частей. Назначение этих затрат часто описывается как "ремонт и текущее обслуживание" объекта основных средств.

После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учету по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, чтобы не допустить существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости по состоянию на дату окончания отчетного периода.

После переоценки объекта основных средств балансовая стоимость

такого актива корректируется до его переоцененной стоимости. На дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

а) валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения; либо

б) накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива.

Если переоценивается какой-либо объект основных средств, то переоценке подлежат все активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив.

Класс основных средств представляет собой группу активов, имеющих сходные признаки, включая их основные свойства и характер использования в деятельности организации. Отдельные классы основных средств:

- а) земля;
- б) земля и здания;
- с) машины и оборудование;
- д) водные суда;
- е) воздушные суда;
- ф) автотранспортные средства;
- г) мебель и встраиваемые элементы;
- h) офисное оборудование;
- і) плодовые культуры.

Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, выполняется одновременно.

Для распределения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции.

Метод линейной амортизации заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива.



Рисунок 20 – Методы начисления амортизации

В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования актива уменьшается. Метод списания стоимости пропорционально объему продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемого уровня производительности. Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемые особенности потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняются ожидания в отношении особенностей потребления этих будущих экономических выгод.

При определении срока полезного использования актива необходимо учесть, что:

а) предполагаемое использование актива; использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;

б) предполагаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения актива и поддержания его в рабочем состоянии во время простоев;

с) моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива. Ожидаемое будущее уменьшение цены продажи продукции, произведенной с использованием актива, может указывать на ожидаемое моральное или коммерческое устаревание актива, что, в свою очередь, может свидетельствовать об уменьшении будущих экономических выгод, заключенных в данном активе;

д) юридические или аналогичные ограничения по использованию актива, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

В финансовой отчетности необходимо раскрыть следующую информацию по каждому классу основных средств:

а) базы оценки, используемые для определения валовой балансовой стоимости;

- b) применяемые методы амортизации;
- c) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;
- d) валовую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода; и
- e) сверку балансовой стоимости на дату начала и дату окончания соответствующего периода,

4.2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Нематериальный актив (intangible asset) – идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Актив – это ресурс, который контролируется организацией в результате прошлых событий и от которого ожидается получить будущие экономические выгоды.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н определяет порядок учета нематериальных активов, в отношении которых порядок учета не установлен в других стандартах.

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» применяется ко всем нематериальным активам, кроме: активов, описанных в других стандартах; прав на минеральные ресурсы и затрат на разведку, разработку и добычу минералов и пр., а также нематериальных активов, возникающих в страховых компаниях из договоров с владельцами полисов.

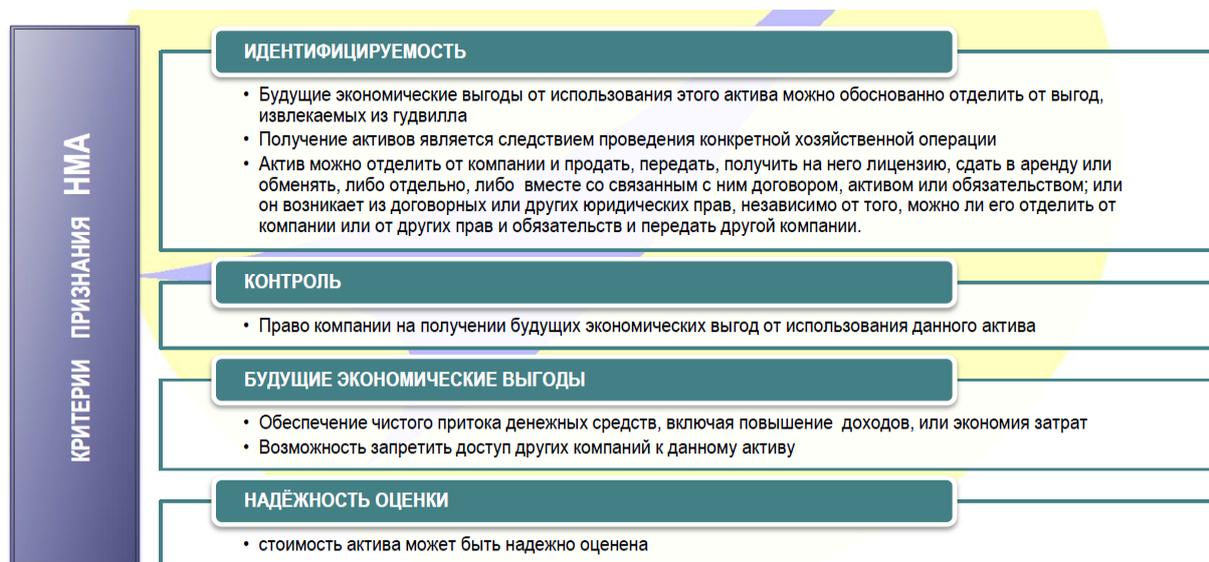


Рисунок 21 – Критерии признания нематериальных активов

Нематериальный актив – идентифицируемый не денежный актив, не имеющий физической формы. Нематериальный актив, внутренне созданный или полученный в результате объединения компаний, является

идентифицируемым, если он отделяем или проистекает из договорного или иного юридического права.

Согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» нет закрытого списка состава нематериальных активов. Ими могут быть: патенты; авторские права; программное обеспечение; лицензии; торговые марки; база (постоянных) клиентов; франшизы; затраты в процессе разработки и т. д. К нематериальным активам не относятся внутренне созданные: деловая репутация; торговые марки; другие аналогичные по сути статьи.

Согласно п.12 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

- является отделимым, т.е. может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить; или

- возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.

Нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; и первоначальная стоимость данного актива может быть надежно оценена.

Первоначальная стоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает в себя: цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и все затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Нематериальный актив должен оцениваться по первоначальной стоимости (себестоимости) вне зависимости, был ли он приобретен извне или создан внутри компании.

Первоначальная стоимость нематериального актива, созданного самой организацией, равна сумме затрат, понесенных с даты, на которую нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания. В состав первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, включаются все затраты, непосредственно связанные с созданием, производством и подготовкой этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства:

- затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;

- затраты на вознаграждения работникам, возникающие в связи с созданием нематериального актива;

- выплаты, необходимые для регистрации юридического права; и

- амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

В состав первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, не входят следующие затраты: торговые, административные и прочие общие накладные затраты, кроме тех, которые могут быть отнесены непосредственно на подготовку актива к использованию; выявленная неэффективность и первоначальные операционные убытки, возникшие до момента достижения плановой производительности указанного актива; и затраты на обучение персонала работе с активом.

Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный организацией нематериальный актив, организация подразделяет процесс создания актива на две стадии:

- a) стадию исследований; и
- b) стадию разработки.

Ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований (или осуществления стадии исследований в рамках внутреннего проекта), не подлежит признанию. Затраты на исследования (или на осуществление стадии исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения.

Примерами исследовательской деятельности являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;
- поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
- поиск альтернативных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг; и
- формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда организация может продемонстрировать все перечисленное ниже:

- техническую осуществимость завершения разработки нематериального актива и доведения его до состояния, пригодного для использования или продажи;
- свое намерение завершить разработку нематериального актива и использовать или продать его;
- способность использовать или продать нематериальный актив;
- предполагаемый способ извлечения вероятных будущих экономических выгод. Помимо прочего, организация может продемонстрировать наличие рынка сбыта для продукта, получаемого от использования нематериального актива, или самого нематериального актива, или же, если этот актив предназначен для внутреннего использования самой организацией, полезность такого нематериального актива;

– наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения процесса разработки и использования или продажи нематериального актива;

– способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

При создании нематериального актива внутри компании могут возникать следующие проблемы:

а) признание и оценка внутренне созданной деловой репутации;

б) признание и оценка других активов, создаваемых компанией.

Согласно МСФО № 38, внутренне созданная деловая репутация (гудвилл) не признается нематериальным активом.

Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда организация может продемонстрировать:

а) техническую осуществимость завершения разработки нематериального актива и доведения его до состояния, пригодного для использования или продажи;

б) свое намерение завершить разработку нематериального актива и использовать или продать его;

с) способность использовать или продать нематериальный актив;

д) предполагаемый способ извлечения вероятных будущих экономических выгод. Помимо прочего, организация может продемонстрировать наличие рынка сбыта для продукта, получаемого от использования нематериального актива, или самого нематериального актива, или же, если этот актив предназначен для внутреннего использования самой организацией, полезность такого нематериального актива;

е) наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения процесса разработки и использования или продажи нематериального актива;

ф) способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

Затраты на исследования признаются расходами отчетных периодов, в которых они возникли.

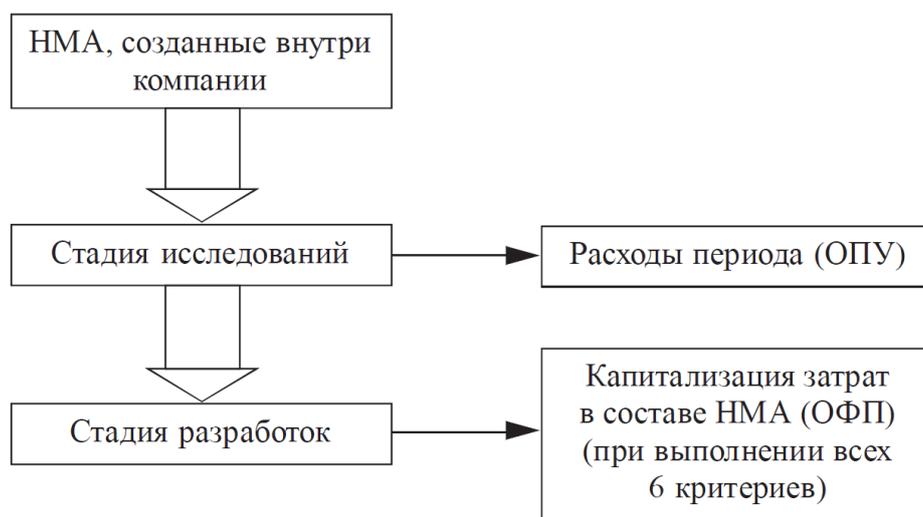


Рисунок 22 – Оценка нематериальных активов, созданных внутри компании

Последующие затраты, связанные с нематериальными активами, признаются расходами периода, в котором они были понесены; и увеличивают балансовую стоимость нематериального актива, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально полученные нормативные показатели.

Согласно МСФО, возможны два подхода последующей оценки нематериальных активов после их первоначального признания:

1) стандартный порядок учета – нематериальные активы должны учитываться по их первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения;

2) альтернативный порядок учета – нематериальные активы должны учитываться по переоцененной (справедливой) стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.

По нематериальным активам должен быть определен срок полезного использования. Он идентифицируется как временной промежуток или количество произведенной продукции.



Рисунок 23 – Амортизация нематериальных активов

При определении срока полезного использования нематериального актива учитываются многие факторы, в том числе следующие:

- предполагаемое использование этого актива организацией и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;
- обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу, а также общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, используемых аналогичным образом;
- техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;
- стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;
- предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;
- уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод от этого актива, а также способность и готовность организации обеспечить такой уровень затрат;
- период контроля над данным активом и юридические или аналогичные ограничения по использованию этого актива, например даты истечения срока соответствующих договоров аренды; и

– зависимость срока полезного использования соответствующего актива от срока полезного использования других активов организации.

Срок полезного использования нематериального актива может быть очень продолжительным или даже неопределенным.

Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать срок действия этих прав, но может быть короче в зависимости от периода, на протяжении которого организация предполагает использовать данный актив.

По нематериальным активам с определенным сроком полезного использования начисляется амортизация, при этом могут применяться различные методы амортизации. К этим методам относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания пропорционально выработке.

Применяемый метод амортизации должен отражать график потребления компанией экономических выгод от актива, если график не может быть надежно определен, применяется равномерный метод ее начисления, начисление амортизации происходит на протяжении срока полезной службы.

В финансовой отчетности для каждого класса нематериальных активов должна раскрываться следующая информация: сроки полезной службы; применяемые методы амортизации; валовая балансовая сумма и накопленная амортизация на начало и конец периода; статья отчета о совокупном доходе, в которую включена амортизация за период; балансовая стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком экономической службы; причины, по которым срок признан неопределенным; общая сумма затрат на исследования и разработку, признанная в качестве расхода, другие изменения в балансовой стоимости активов в течение отчетного периода и т. д.



Рисунок 24 – Модели оценки нематериальных активов после признания

По переоцененным нематериальным активам предоставляется дополнительная информация: дата переоценки по каждому классу нематериальных активов (класс нематериальных активов представляет собой группировку активов, сходных по характеру и тому, каким образом они используются в деятельности организации); балансовая стоимость соответствующих переоцененных активов; сумма дооценки и ее изменений в течение периода; методы и существенные допущения,

применяемые для определения справедливой стоимости; балансовая стоимость переоцененных нематериальных активов по каждому классу, которая была бы включена в отчетность при использовании модели по первоначальной стоимости.

4.3 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»

Учет запасов в международных стандартах финансовой отчетности регулируется стандартом (IAS) 2 «Запасы».

Запасы – активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, находящиеся в процессе производства для такой продажи; или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» к запасам относятся:

1) товары, приобретённые и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные предприятием розничной торговли и предназначенные для перепродажи;

2) земля и другое имущество, предназначенное для перепродажи;

3) готовая продукция или незавершённое производство предприятия, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства.

Сфера применения стандарта не распространяется на незавершённое производство по договорам строительства, учитываемым в соответствии с IAS 11 «Договоры на строительство», финансовым инструментам (IAS 32), биологическим активам, которые относятся к сельскохозяйственной деятельности (IAS 41 «Сельское хозяйство»).

Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Первоначальная оценка запасов должна включать в себя затраты на приобретение, переработку и доведение до текущего состояния и места расположения по себестоимости. Затраты на приобретение (транспортно-заготовительные расходы) включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (кроме возмещаемых в соответствии с налоговым законодательством), транспортные, экспедиторские расходы на посредников и консультантов, другие расходы, непосредственно связанные с приобретением материалов и услуг. Из этих затрат вычитаются торговые скидки, возвраты платежей и другие аналогичные суммы. Затраты на переработку включают прямой труд, производственные постоянные и переменные накладные расходы; косвенные налоги вычитаются.



Рисунок 25 – Признание и оценка запасов

Постоянные накладные производственные расходы - это косвенные расходы, которые остаются фактически неизменными при различных объёмах производства. Примерами таких расходов являются амортизация и обслуживание производственного оборудования и производственных зданий, затраты по аренде производственных помещений и управленческие общепроизводственные расходы. Распределение таких расходов на себестоимость единицы выпущенной продукции происходит с учётом производственных мощностей компании при работе в нормальных условиях.

Переменные накладные производственные расходы – это косвенные расходы, которые напрямую зависят от объёмов производства.

Распределение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке запасов производится с учётом нормального уровня загрузки производственного оборудования. Этот уровень рассчитывается с учётом среднего ожидаемого объёма выпуска продукции в течение нескольких отчётных периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, предполагая возможные потери производственной мощности в результате проведения планового технического ремонта. Нераспределённые накладные расходы признаются в качестве расхода в отчёте о совокупном доходе в тот период, когда они были понесены.

Переменные накладные производственные расходы относятся на каждую единицу выпускаемой продукции исходя из степени фактического использования производственного объекта для выпуска продукции. Они полностью распределяются на выпущенную продукцию в текущем отчётном периоде. Фактический уровень производства может использоваться в том

случае, когда он приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или его остановки.

Прочие затраты включаются в себестоимость материальных оборотных активов только тогда, когда они непосредственно связаны с переработкой данного актива (например, затраты по переработке продуктов для конкретных заказчиков или затраты по займам, связанным с переработкой данных запасов).

Схема оценки запасов при первоначальном признании представлена на рис. 26.



Рисунок 26 – Оценка запасов при первоначальном признании

В себестоимость запасов не должны включаться:

- сверхнормативные потери сырья и материалов, трудовых и прочих производственных затрат;
- расходы на хранение, кроме необходимых в производственном процессе или при переходе к следующему производственному этапу;
- административные расходы, не связанные с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния, а также коммерческие (сбытовые) расходы

Для удобства могут использоваться такие методы оценки стоимости запасов, как метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости.

Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически неосуществимо использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой маржи. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной цены продажи. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Для отражения запасов в отчёте о финансовом положении применяются стоимостные оценки, такие, как чистая стоимость реализации и справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу. Эти виды оценок в определённых случаях могут оказаться равными. Возможная чистая стоимость реализации запасов – это предполагаемая возможная цена, за которую можно продать запас за вычетом предполагаемых возможных затрат.

Справедливая стоимость определяется исходя из суммы, на которую можно обменять актив.

Чистая стоимость продаж является специфичной для конкретной организации. Справедливая стоимость основывается в большей степени на рыночных ценах, а не на договорных, поэтому возможная чистая стоимость реализации может быть и не равна справедливой стоимости.

В период возникновения потерь (избыток запасов, ухудшение качества материалов, неправильная транспортировка) стоимость запасов должна снижаться до возможной чистой стоимости реализации. Величина списания должна признаваться в качестве расхода. Обесценение запасов может произойти при их приобретении или в процессе производства, поэтому необходимость переоценки балансовой стоимости запасов может появиться как в течение отчётного периода, так и в конце периода.

Стоимость запасов необходимо снизить, если известно, что их себестоимость оказалась выше возможной чистой себестоимости реализации. Величина частичного списания до чистой возможной стоимости реализации и все потери, связанные с запасами, должны признаваться в качестве расходов в период их возникновения. Расчёт возможной чистой стоимости реализации будет основываться на предназначении оцениваемого запаса. Возможная чистая стоимость реализации запасов, предназначенных для реализации по фиксированным ценам, основывается на цене, установленной договором. Если объем продаж по таким договорам ниже имеющихся у организации запасов, то возможная чистая стоимость реализации должна быть переоценена с учётом общего уровня цен.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» предусмотрено несколько способов, которыми можно списывать материально-производственные запасы.

1. Метод сплошной идентификации. Его используют в отношении

запасов, которые являются взаимозаменяемыми, т. е. когда точно известно, какие материально-производственные запасы остались на складе, а какие переданы в производство или реализованы

2. Метод ФИФО. Проданным запасам присваивают себестоимость первых по времени закупок, то есть стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений.

3. Метод средней себестоимости. Все запасы имеют одинаковую среднюю цену в периоде.

Согласно методу сплошной идентификации, называемому также методом индивидуальной стоимости, нужно учитывать покупные цены и другие затраты по каждому конкретному виду товарно-материальных ценностей, а также следить за их физическим стоимостным движением от момента приобретения до момента продажи. Обычно данный метод применяется организациями, торгующими дорогостоящими товарами, которые в силу высокой стоимости и особых потребительских свойств нужно учитывать поштучно или мелкими партиями. Это единственный метод, при котором отражаемый в учёте стоимостной поток полностью соответствует физическому потоку учитываемых ценностей. Он наиболее точно воплощает в жизнь один из ключевых принципов учёта – соответствие списанных на себестоимость затрат и полученных в результате этого доходов.

Метод средневзвешенной цены предполагает списание на затраты покупной стоимости реализованных товарно-материальных ценностей по средневзвешенной цене приобретения. Её рассчитывают для каждой партии реализованных товаров исходя из всех поступивших партий и фактических условий снабжения за отчётный период. Достоинством этого метода является определённое сглаживание показателя себестоимости реализованной продукции в тех случаях, когда происходят резкие скачки покупных цен. Этот метод наиболее эффективен для оптовых торговых операций.

Алгоритм использования метода средневзвешенной цены при системе периодического списания затрат подразумевает следующую последовательность действий. Вначале рассчитывается количество и стоимость товаров, которые можно было бы продать в отчётном периоде с учётом имевшихся остатков на начало месяца и поставок в течение месяца. Затем определяется средневзвешенная цена одной штуки для всех товаров, готовых к реализации, после чего проводится инвентаризация товаров, оставшихся непроданными на конец отчётного периода. После этого определяется стоимость остатков нереализованных товаров на конец периода из расчёта средневзвешенной цены. Наконец, по средневзвешенным закупочным ценам исчисляется стоимость реализованных товаров, которая должна быть списана у торгового предприятия на затраты и финансовые результаты периода.

Метод ФИФО – это оценка материальных ценностей по их первоначальной стоимости. В этом методе применяется правило «первая партия на приход – первая в расход», т. е. расход материальных запасов

оценивается по стоимости их приобретения в определённой последовательности: сначала списывается в расход стоимость материала по цене первой закупленной партии, затем второй, третьей и т. д. в порядке очерёдности до исчерпания общего количества материала. Порядок оценки в этом случае не зависит от фактической последовательности расходования партий поступивших материалов.

В финансовой отчётности должна раскрываться следующая информация:

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

4.4 Учет финансовых инструментов

Любая современная компания, ведущая крупный бизнес, обладает определенным набором финансовых активов и экономических (финансовых) обязательств.

Финансовый инструмент в МСФО - это договор, при заключении которого одновременно возникают финансовый актив у первой компании, долевой инструмент или финансовое обязательство - у второй компании. Долевым инструментом является договор, подтверждающий право на долю в активах компании после вычета обязательств.

Для того чтобы компании составляли и предоставляли отчетность по вопросам активов и обязательств в идентичном виде, был выпущен МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (Financial instruments). Стандарт был разработан таким образом, чтобы заменить потерявшие актуальность положения старого стандарта IAS 39

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» был введен в действие на территории Российской Федерации в редакции 2014 года.

Целью МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (Financial instruments) является - установить принципы отражения финансовых активов и финансовых обязательств в финансовой отчетности для представления пользователям финансовой отчетности уместной и полезной информации, позволяющей им оценить суммы, сроки возникновения и неопределенность будущих денежных потоков организации.

Действие МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» распространяется на все типы финансовых инструментов, включая дебиторскую, кредиторскую задолженность, инвестиции в облигации и акции (за исключением участия в дочерних предприятиях, ассоциированных и совместных предприятиях), займы и производные финансовые инструменты. Они также применяются к определённым договорам на покупку или продажу нефинансовых активов (таких, как сырьевые товары), по которым может быть произведён нетто-расчёт с помощью денежных средств или другого финансового инструмента.

МСФО (IFRS) 9 устанавливает порядок классификации и оценки финансовых активов по трем категориям :

1. Учет по амортизированной стоимости
2. Учет по справедливой стоимости через ОПУ (ССОПУ)
3. Учет по справедливой стоимости через ПСД (ССПСД) .

Организация должна классифицировать финансовые активы как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости, справедливой стоимости через прочий совокупный доход или справедливой стоимости через прибыль или убыток, исходя из: бизнес-модели, используемой организацией для управления финансовыми активами, и характеристик финансового актива, связанных с предусмотренными договором денежными потоками.

Финансовый актив должен оцениваться по амортизированной стоимости, если выполняются оба следующих условия: финансовый актив удерживается в рамках бизнес-модели, целью которой является удержание финансовых активов для получения предусмотренных договором денежных потоков, и договорные условия финансового актива обуславливают получение в указанные даты денежных потоков, являющихся исключительно платежами в счет основной суммы долга и Финансовый актив должен оцениваться по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, если выполняются оба следующих условия: а) финансовый актив удерживается в рамках бизнес-модели, цель, которой достигается как путем получения предусмотренных договором денежных потоков, так и путем продажи финансовых активов, и б) договорные условия финансового актива обуславливают получение в указанные даты денежных потоков, являющихся исключительно платежами в счет основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга.

МСФО (IFRS) 9 устанавливает порядок классификации и оценки финансовых обязательств по двум категориям:

1. Учет по амортизированной стоимости
2. Учет по справедливой стоимости (СС)

При первоначальном признании финансового обязательства организация может по собственному усмотрению классифицировать его, без права последующей реклассификации, как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, или обеспечивает представление более

уместной информации в результате того, что либо: это позволит устранить или значительно уменьшить непоследовательность подходов к оценке или признанию (иногда именуемую "учетным несоответствием"), которая иначе возникла бы вследствие использования различных баз оценки активов или обязательств либо признания связанных с ними прибылей и убытков; либо управление группой финансовых обязательств или группой финансовых активов и финансовых обязательств и оценка ее результатов осуществляются на основе справедливой стоимости в соответствии с документально оформленной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией, и на этой же основе формируется внутренняя информация о такой группе, предоставляемая ключевому управленческому персоналу организации.

Оценка и классификация финансовых активов. Рассмотрим правила по выбору категории финансовых активов. МСФО 9 предлагает три категории для учета финансовых активов. Эта классификация нашла свое отражение в схеме, которая предложена в стандарте.

Итак, для правильного выбора категории учета финансовых активов требуется последовательно провести два теста:

1. Тест на характеристики денежных потоков
2. Тест на используемую бизнес модель

Рассматриваем контрактные характеристики по денежным потокам.

Компания при выборе категории должна оценивать, являются ли предусмотренные договором денежные потоки исключительно платежами в счет основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга применительно к валюте, в которой выражен финансовый актив. Что такое исключительно процентные платежи на остаток долга? Такие требования, как правило, соответствуют условиям базового кредитного договора, где возмещение за временную стоимость денег и кредитный риск являются наиболее значительными элементами процентных выплат. Можно говорить о финансовых активах с основными чертами займа.

Тест на характеристики денежных потоков не выполнен, если по договору могут измениться в будущем сроки или величины платежей, такие как, пролонгация договора, досрочные выплаты, продажа актива эмитенту до срока погашения.

Тест на характеристики денежных потоков никогда не пройдут вложения в акции, то есть в долевые инструменты. По пакетам акций инвесторы получают дивиденды, если имеется прибыль у компании эмитента. Дивиденды действительно есть плата за пользование деньгами. Но они не являются исключительно платой за пользование деньгами во времени.

Финансовый актив управляется только с целью получения денежных потоков по активу (то есть управляется на контрактно-доходной основе)?

Существуют две основные цели инвестирования в финансовые активы: спекулятивная и консервативная бизнес модели.

Предприятие может купить финансовый актив с намерением перепродать его в будущем с целью получения прибыли от изменения его рыночной стоимости. Для этого должен существовать потенциальный покупатель и открытый или ограниченный рынок. В течение срока владения активом могут иметь место доходы от начисления процентов или дивидендов. Такие финансовые активы целесообразно оценивать по справедливой стоимости, в случае, если бизнес модель отражает спекулятивный тип операций.

Предприятие может предоставить другой стороне ссуду и удерживать ее до срока погашения, получая основные платежи по погашению долга и начисленные проценты. Доход компании – инвестора возникает в результате получения денежных платежей от заемщика. Такой актив целесообразно оценивать по амортизированной стоимости, но только в случае, если бизнес модель отражает этот консервативно-инвестиционный тип операций.

После публикации очередной редакции стандарта у пользователей возник вопрос: а что если модель не консервативная и не спекулятивная, а смешанная? Действительно, компания может удерживать финансовые активы в рамках бизнес-модели, цель которой достигается как путем получения предусмотренных договором денежных потоков, так и через перепродажу финансовых активов. Существуют различные цели, которые могут соответствовать такому типу бизнес- модели, например, управление ежедневной ликвидностью, получение определенного уровня доходности по процентам, обеспечение соответствия сроков действия финансовых активов срокам действия обязательств, финансируемых данными активами.

Смешанная бизнес – модель не может применяться к вложениям в акции, здесь можно рассматривать только долговые активы.

При первоначальном признании предприятие может принять не подлежащее отмене решение представлять в составе прочего совокупного дохода последующие изменения справедливой стоимости инвестиции в долевой инструмент (акции), не предназначенный для торговли. Инвестиции в долевые инструменты, не предназначенные для торговли, могут являться стратегическим владением акций в других компаниях либо с целью будущей покупки всего предприятия, либо как часть торговых отношений, либо из-за политических требований. Любые изменения справедливой стоимости следует отражать в прочем совокупном доходе вплоть до окончательного выбытия актива.

Надо заметить, что выбор любой их трех бизнес моделей должен осуществляться на уровне менеджмента предприятия, его стратегии, а не на уровне очередного купленного пакета активов.

При первоначальном признании компания может безотзывно классифицировать финансовые активы и обязательства как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если это обеспечивает представление более уместной, то есть более качественной

финансовой информации, поскольку устраняет или значительно сокращает несоответствие оценки, именуемое «учетным несоответствием». Мы говорим об учетном не соответствии, которое возникло бы при оценке активов или обязательств с использованием различных основ. Например, признаем активы по справедливой стоимости, а обязательства – по амортизированной стоимости. Тогда колебания прибыли и убытков от изменения СС не будут компенсированы признанными финансовыми расходами по амортизации обязательства по эффективной процентной ставке.

Стандарт также разрешает компаниям, скорее всего это будут профессиональные участники рынка, выбрать модель по управлению группой финансовых активов и финансовых обязательств на основе справедливой стоимости с отнесением ее изменения в ОПУ. Модель требуется задокументировать официально как стратегию управления рисками или считать такую модель инвестиционной стратегией. Причем финансовая информация, которая предоставляется ключевым членам руководящего персонала, должна быть сформирована на основе выбранной модели учета по ССОПУ.

Делаем выводы, используя схему – дерево решений и последовательно отвечая на приведенные выше три вопроса.

Все финансовые долговые активы учитываются по амортизированной стоимости, кроме тех, которые не прошли два теста или активы прошли оба теста, но было решено при признании актива выбрать учет по справедливой стоимости через ОПУ (FV Option) для уменьшения «учетного несоответствия».

Иными словами, финансовый актив должен оцениваться по амортизированной стоимости только, если одновременно выполняются оба следующих условия: актив удерживается в рамках консервативной бизнес модели, потоки денежных средств есть исключительно платежами основного долга и процентов на непогашенную сумму основного долга.

Но при этом не используется возможность учета по ССОПУ

Примеры учета долговых активов:

- Учет классических ссуд выданных и дебиторской задолженности - по амортизированной стоимости.
- Учет облигаций, которые прошли тест на денежные потоки, а бизнес модель консервативная, по амортизированной стоимости.
- Если облигации, ссуды, векселя – спекулятивные, то учет по ССОПУ.
- Если тест финансовым долговым активом на денежные потоки не пройден, то учет ССОПУ.
- Если тест на денежные потоки пройден, а бизнес модель по облигации смешанная, то учет ССПСД в обязательном порядке.

Все долевыми финансовыми активами (вложения в акции) учитываются по справедливой стоимости с отнесением ее изменения в ОПУ (ССОПУ), кроме тех, которые было решено учитывать по ССПСД по выбору компании.

И не забываем, что МОЖНО при определенных обстоятельствах (устранение бухгалтерского несоответствия) ВСЕ финансовые активы учитывать по ССОПУ в рамках возможности учета по справедливой стоимости.

Учет по справедливой стоимости. Доходы и расходы по финансовому активу, оцениваемому по справедливой стоимости, отражаются в составе совокупного дохода как прибыль или убыток в ОПУ или прочий совокупный доход (ПСД).

Решение принимается при первоначальном признании активов, но изменение справедливой стоимости на прочий совокупный доход относим по разным правилам и основаниям:

- изменение справедливой стоимости долевых активов по решению компании, если акции не торговые,

- по долговым активам в обязательном порядке при наличии смешанной бизнес модели.

Согласно МСФО (IFRS) 9 предприятие может реклассифицировать финансовые активы в том случае, если изменилась бизнес модель предприятия по управлению данными инвестициями. Предполагается, что такие изменения будут происходить редко. Они должны устанавливаться в результате внешних или внутренних обстоятельств, быть существенными для деятельности компании. Если предприятие реклассифицирует финансовые активы, оно будет применять реклассификацию перспективно с даты реклассификации. Это означает, что не нужно пересчитывать ранее отраженные прибыли, убытки или проценты.

На практике компании могут пытаться манипулировать финансовыми результатами через изменение учета финансовых активов. Положения МСФО 9 препятствуют этим неблагоприятным потенциальным действиям. Изменение учета при реклассификации активов допускается только на первое число следующего отчетного периода.

Оценка и классификация финансовых обязательств. Первоначально при признании все обязательства оцениваются по справедливой стоимости, как было отмечено ранее. Затем компания классифицирует все финансовые обязательства как оцениваемые по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента, или по справедливой стоимости.

Учет обязательств по ССОПУ разрешен, если они классифицированы как торговые или был выбран такой подход в рамках возможности учета по СС для уменьшения ученого несоответствия.

Активы и обязательства считаются торговыми, если они:

- приобретены или приняты, главным образом, с целью продажи или обратной покупки в ближайшем будущем;

- при первоначальном признании являются частью портфеля определенных финансовых инструментов, которые управляются как единая

группа, и практика свидетельствуют о том, что операции с ними совершались с целью получения краткосрочной прибыли;

- являются производными инструментами.

Новшество МСФО 9 заключается в оценке и выделении суммы собственного кредитного риска с отнесением ее на прочий совокупный доход. Это в первую очередь относится к выпущенным облигациям, имеющим рыночные котировки.

Итак, если компания выбрала категорию учета обязательств по СС, то представляет прибыль или убыток от изменения СС следующим образом:

- величина изменения справедливой стоимости финансового обязательства, которая возникла из-за изменения собственного кредитного риска, в составе прочего совокупного дохода (ПСД), и

- оставшаяся величина изменения справедливой стоимости обязательства – в составе прибыли или убытка (ОПУ),

- за исключением тех случаев, когда влияние изменений кредитного риска по обязательству, привело бы к возникновению или увеличению учетного несоответствия в прибыли или убытке (используется возможность учета по ССОПУ).

В МСФО 9 сказано, что предприятие не должно реклассифицировать финансовые обязательства.

Цель учета хеджирования – отразить в финансовой отчетности организации результаты ее деятельности по управлению рисками, предусматривающей использование финансовых инструментов для управления позициями по определенным рискам, которые могли бы повлиять на прибыль или убыток (либо прочий совокупный доход, если это инвестиции в долевые инструменты, применительно к которым организация решила представлять изменения справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода).

Модель учета хеджирования, описанная в МСФО, не предназначена для обеспечения учета хеджирования открытых, динамичных портфелей. Как следствие, применительно к хеджированию справедливой стоимости портфеля финансовых активов или обязательств от изменений, связанных с процентным риском (и исключительно в случае такого хеджирования), компания вправе применить требования к учету хеджирования, предусмотренные МСФО (IAS) 39, вместо требований, установленных настоящим стандартом.

К отношениям хеджирования разрешено применять учет хеджирования, только если они соответствуют всем следующим критериям:

- отношения хеджирования включают только квалифицируемые инструменты хеджирования и квалифицируемые объекты хеджирования;

- на дату начала данных отношений хеджирования у компании имеется формализованное решение по их определению и оформленная документация по ним, а также документально зафиксированная цель управления рисками и стратегия осуществления хеджирования.

– отношения хеджирования отвечают всем требованиям к эффективности хеджирования

Для целей учета хеджирования только те договоры, которые заключены с внешней по отношению к отчитывающейся компании стороной, могут определяться в качестве инструментов хеджирования.

Инструментом хеджирования может быть производный инструмент (за исключением некоторых выпущенных опционов) или непроизводный финансовый инструмент, который оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток (если только это не финансовое обязательство, классифицированное как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, применительно к которому сумма изменения его справедливой стоимости в части изменения кредитного риска представляется в составе прочего совокупного дохода). Применительно к хеджированию валютного риска компания может по собственному усмотрению определить в качестве инструмента хеджирования компонент непроизводного финансового актива или обязательства, связанный с валютным риском, за исключением инвестиций в долевой инструмент, изменения справедливой стоимости которой решено представлять в составе прочего совокупного дохода.

Стандарт позволяет определять в качестве инструмента хеджирования пропорциональную долю всего инструмента хеджирования (но не часть изменения его справедливой стоимости, относящуюся только к части срока). Также он позволяет определять в качестве инструмента хеджирования изменение только внутренней стоимости опциона или стоимости спот-элемента форвардного договора. Компания также может исключить валютный базисный спред при определении финансового инструмента в качестве инструмента хеджирования.

Стандарт разрешает объединять производные и непроизводные инструменты для определения в качестве инструмента хеджирования в любом их сочетании. Однако производный инструмент, который объединяет в себе выпущенный опцион и приобретенный опцион (например, процентный коллар), нельзя квалифицировать как инструмент хеджирования, если на дату определения его в качестве такового он, по существу, представляет собой нетто-выпущенный опцион.

Объект хеджирования может представлять собой признанный актив или обязательство, непризнанное твердое договорное обязательство, высоковероятную прогнозируемую операцию либо чистую инвестицию в иностранное подразделение. Объект хеджирования может представлять собой один объект либо группу объектов. Объект хеджирования должен поддаваться надежной оценке.

В качестве объекта хеджирования может быть определена совокупная позиция по риску, представляющая собой комбинацию из позиций, перечисленных выше, и производного инструмента.

В качестве объектов хеджирования могут определяться только те операции, которые заключаются со сторонами, являющимися внешними по

отношению к отчитывающейся компании, однако в виде исключения валютный риск по внутригрупповой монетарной статье (например, кредиторская/дебиторская задолженность между двумя дочерними организациями) может быть квалифицируемым объектом хеджирования в консолидированной финансовой отчетности, если он приводит к потенциальному возникновению прибыли или убытков вследствие изменения валютных курсов, которые не в полной мере исключаются при консолидации. Кроме того, валютный риск по прогнозируемой внутригрупповой операции, являющейся высоковероятной, может быть квалифицируемым объектом хеджирования в консолидированной финансовой отчетности при условии, что данная операция выражена в валюте, отличной от функциональной валюты компании, участвующей в данной операции, а валютный риск окажет влияние на консолидированную величину прибыли или убытка.

Компания может определить целиком весь объект или его компонент в качестве объекта хеджирования в рамках отношений хеджирования. Компонентом может быть рисковый компонент, отдельно идентифицируемый и поддающийся надежной оценке; один или более из выбранных денежных потоков, предусмотренных договором; или компоненты номинальной стоимости (т. е. определенная часть величины объекта).

Группа объектов (включая группу объектов, представляющих собой нетто-позицию) является квалифицируемым объектом хеджирования, только если она состоит из объектов, которые по отдельности представляют собой квалифицируемые объекты хеджирования;

управление объектами в составе группы для целей управления рисками осуществляется на групповой основе;

в случае хеджирования денежных потоков по группе объектов, применительно к которым не ожидается, что изменчивость соответствующих им денежных потоков будет приблизительно пропорциональна изменчивости денежных потоков по группе в целом:

-хеджируемым риском является валютный риск;

-при определении данной нетто-позиции указывается отчетный период, в котором прогнозируемые операции, как ожидается, окажут влияние на прибыль или убыток, а также их характер и объем.

В случае хеджирования нетто-позиции, при том что хеджируемый риск по этим объектам оказывает влияние на разные статьи отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, любые прибыли или убытки от хеджирования должны быть представлены отдельно от тех статей, на которые оказывают влияние объекты хеджирования.

Различают три типа отношений хеджирования:

Хеджирование справедливой стоимости: хеджируется потенциальное изменение справедливой стоимости признанного актива или обязательства, либо непризнанного твердого договорного обязательства, либо компонента

такого объекта, которое обусловлено определенным риском и может оказать влияние на прибыль или убыток (или прочий совокупный доход в случае, если объектом хеджирования является долевым инструментом, для которого выбран вариант представления изменений справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода/ПСД).

Прибыль или убыток по инструменту хеджирования признаются в составе прибыли или убытка (или в составе прочего совокупного дохода, если хеджируется долевым инструментом).

Прибыль или убыток от хеджирования по объекту хеджирования корректируют балансовую стоимость этого объекта хеджирования и признаются в составе прибыли или убытка. Однако если объектом хеджирования является долевым инструментом, по которому изменения справедливой стоимости представляются в составе ПСД, то компания должна продолжить признание указанных сумм в составе прочего совокупного дохода. Когда объектом хеджирования является непризнанное твердое договорное обязательство, накопленная величина изменения справедливой стоимости данного объекта признается как актив или обязательство, а соответствующие суммы прибыли или убытка – в составе прибыли или убытка.

Если объект хеджирования представляет собой финансовый инструмент, оцениваемый по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через ПСД, вышеуказанная корректировка подлежит амортизации с отражением в составе прибыли или убытка. Величина амортизации определяется на основе пересчитанной эффективной процентной ставки на дату начала амортизации. Компания вправе начать начисление амортизации с момента возникновения корректировки, но не позднее того момента, когда объект хеджирования прекращает корректироваться на величину прибылей и убытков от хеджирования.

Хеджирование денежных потоков: хеджируется потенциальное изменение величины денежных потоков, которое обусловлено определенным риском, связанным со всем признанным активом или обязательством либо его компонентом (например, все или некоторые будущие процентные выплаты по долговому инструменту с переменной ставкой) или с высоковероятной прогнозируемой операцией, и может оказать влияние на прибыль или убыток.

Отдельный компонент собственного капитала, связанный с объектом хеджирования (резерв хеджирования денежных потоков), корректируется до наименьшей из следующих величин (в абсолютном выражении):

накопленной величины прибыли или убытка по инструменту хеджирования с момента начала хеджирования;

накопленной величины изменения справедливой стоимости объекта хеджирования с момента начала хеджирования.

Та часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая определяется как эффективное хеджирование (т. е. та часть, которая

компенсируется изменением резерва хеджирования денежных потоков), признается в составе прочего совокупного дохода. Оставшаяся часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования представляет собой неэффективность хеджирования и признается в составе прибыли или убытка.

Если хеджируемая прогнозируемая операция впоследствии приводит к признанию нефинансового актива/обязательства, либо становится твердым договорным обязательством, к которому применяется учет хеджирования справедливой стоимости, то сумма, накопленная в составе резерва хеджирования денежных потоков, исключается из состава резерва и включается в первоначальную стоимость или иную оценку балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. В иных случаях сумма, накопленная в составе этого резерва, реклассифицируется в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки в том же периоде, в котором хеджируемые ожидаемые будущие денежные потоки оказывают влияние на прибыль или убыток.

Когда компания прекращает учет хеджирования применительно к хеджированию денежных потоков, она должна учитывать сумму, которая была накоплена в составе резерва хеджирования денежных потоков, следующим образом:

если возникновение будущих денежных потоков, являющихся объектом хеджирования, по-прежнему ожидается, то указанная сумма должна оставаться в составе резерва до момента возникновения соответствующих будущих денежных потоков;

если возникновение будущих денежных потоков, являющихся объектом хеджирования, более не ожидается, то указанная сумма должна быть немедленно реклассифицирована в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки.

Хеджирование валютного риска по твердому договорному обязательству может учитываться либо как хеджирование справедливой стоимости, либо как хеджирование денежных потоков.

Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение, как этот термин определен в МСФО (IAS) 21, включая хеджирование монетарной статьи, учитываемой как часть чистой инвестиции, должно учитываться аналогично хеджированию денежных потоков:

та часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая определяется как эффективное хеджирование, должна признаваться в составе прочего совокупного дохода;

неэффективная часть должна признаваться в составе прибыли или убытка.

Накопленная величина прибыли или убытка по инструменту хеджирования, относящаяся к эффективной части хеджирования, должна быть реклассифицирована в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки при выбытии или частичном выбытии соответствующего иностранного подразделения.

К отношениям хеджирования разрешено применять учет хеджирования, только если они соответствуют требованиям к эффективности хеджирования:

– между объектом хеджирования и инструментом хеджирования существует экономическая взаимосвязь;

– фактор кредитного риска не оказывает доминирующего влияния на изменения стоимости, обусловленные указанной экономической взаимосвязью;

– коэффициент хеджирования, определенный для данных отношений хеджирования, отражает соотношение между количественным объемом объекта хеджирования, фактически хеджируемым компанией, и количественным объемом инструмента хеджирования, фактически используемым для хеджирования.

Ребалансировка и прекращение учета хеджирования

Если отношения хеджирования перестают отвечать требованию об эффективности хеджирования, связанному с коэффициентом хеджирования, но при этом цель управления риском применительно к данным отношениям хеджирования остается неизменной, компания должна скорректировать коэффициент хеджирования таким образом, чтобы они вновь отвечали критериям применения учета хеджирования (данная процедура именуется «ребалансировкой»).

Компания должна перспективно прекратить учет хеджирования, только когда отношения хеджирования (либо часть отношений хеджирования) перестают отвечать критериям применения учета хеджирования (после принятия в расчет ребалансировки). Это требование применяется в том числе в случаях истечения срока действия инструмента хеджирования или продажи, прекращения или исполнения этого инструмента. Прекращение учета хеджирования может повлиять на отношения хеджирования целиком либо лишь на какую-то их часть (в последнем случае учет хеджирования продолжает применяться к оставшейся части отношений хеджирования).

Учет временной стоимости опционов. В случаях, когда компания разделяет внутреннюю стоимость и временную стоимость договора опциона и по собственному усмотрению определяет в качестве инструмента хеджирования изменение только внутренней стоимости опциона, изменение справедливой стоимости в части временной стоимости опциона признается в составе прочего совокупного дохода в той мере, в которой оно относится к данному объекту хеджирования, и отражается накопительным итогом в отдельном компоненте собственного капитала. Впоследствии накопленная общая сумма изменений исключается или реклассифицируется из состава отдельного компонента собственного капитала полностью или в сумме амортизации (в зависимости от вида объекта хеджирования) в состав прибыли или убытка.

Учет форвардного элемента форвардных договоров и валютных базисных спредов финансовых инструментов

В случаях, когда компания разделяет форвардный элемент и спот-элемент форвардного договора и определяет по собственному усмотрению в качестве инструмента хеджирования только изменение стоимости спот-элемента данного форвардного договора, либо когда компания отделяет валютный базисный спред от финансового инструмента и исключает его из рассмотрения при определении данного финансового инструмента в качестве инструмента хеджирования, компания может признавать изменения стоимости исключенных элементов в составе прочего совокупного дохода. Впоследствии накопленная общая сумма изменений исключается или реклассифицируется из состава отдельного компонента собственного капитала полностью или в сумме амортизации (в зависимости от характера объекта хеджирования) в состав прибыли или убытка.

Учет объектов, подверженных кредитному риску, которые были классифицированы как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток

Если компания использует кредитный производный инструмент, который оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, для управления кредитным риском, связанным с финансовым инструментом (позиция, подверженная кредитному риску), то она вправе по собственному усмотрению классифицировать такой финансовый инструмент (весь инструмент либо его часть) как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если:

должник, в отношении которого компания подвержена кредитному риску (например, заемщик) совпадает с должником, указанным в данном кредитном производном инструменте («совпадение по наименованию»);

степень старшинства данного финансового инструмента совпадает с таковой по инструментам, которые могут быть переданы в соответствии с указанным кредитным производным инструментом.

Компания может осуществить такую классификацию вне зависимости от того, входит ли финансовый инструмент, кредитным риском которого она управляет, в сферу применения настоящего стандарта (например, компания вправе классифицировать таким образом обязательства по предоставлению займов, не относящиеся к сфере применения настоящего стандарта). Компания вправе классифицировать финансовый инструмент в указанную категорию при его первоначальном признании, или впоследствии, или когда он не подлежит признанию и должна документально оформить данную классификацию в тот же момент времени.

Если финансовый инструмент классифицируется как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток после его первоначального признания, то разница, возникшая между балансовой стоимостью этого инструмента и его справедливой стоимостью, должна быть незамедлительно признана в составе прибыли или убытка.

Компания должна прекратить оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток финансовый инструмент, который привел к

возникновению кредитного риска, либо его пропорциональную долю, если критерии, предусмотренные Стандартом, перестают выполняться и финансовый инструмент не требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток по каким-либо иным основаниям.

Отметим, что 23 января 2024 г. Совет по МСФО обсудил отзывы на проект для обсуждения «Поправки к классификации и оценке финансовых инструментов», в котором предлагаются поправки к МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Совет по МСФО обсудил свои предложения, касающиеся:

- общих требований к оценке договорных характеристик денежных потоков по финансовому активу (документ повестки дня 16А);

- требований к классификации и оценке финансовых активов с характеристиками без права регресса и инструментов, связанных с договором (документ повестки дня 16В).

Совет по МСФО принял предварительное решение доработать предложенные поправки в Проекте для обсуждения с учетом внесенных изменений, а именно:

- разъяснить в отношении п. В4.1.8А Проекта для обсуждения, что сумма компенсации, которую получает организация, может указывать на то, что организация получает компенсацию за что-то иное, а не за базовые кредитные риски или затраты;

- вместо требования о том, что условное событие должно быть специфичным для дебитора, как указано в п. В4.1.10А Проекта для обсуждения, уточнить, что если характер условного события не связан напрямую с изменением базовых рисков или затрат по кредитованию, то финансовый актив имеет договорные денежные потоки, которые являются исключительно выплатами основной суммы и процентов, если:

- независимо от вероятности наступления условного события договорные денежные потоки до и после любого условного события (событий), если рассматривать их изолированно, являются исключительно выплатами основной суммы и процентов;

- и предусмотренные договором денежные потоки, возникающие в результате наступления условного события, существенно не отличаются от денежных потоков по аналогичному финансовому активу без такого условного события и не представляют собой инвестиции в определенные активы или денежные потоки;

- обновить анализ предлагаемых примеров, приведенных в проекте, чтобы проиллюстрировать применение измененных требований.

Таким образом, в скором времени будут официально внесены изменения в данный стандарт

4.5 Учет аренды

Принципы признания, оценки, представления и раскрытия информации об аренде устанавливает Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда».

Целью стандарта является обеспечение порядка раскрытия арендаторами и арендодателями уместной информации, правдиво представляющей эти операции. Данная информация является основой, используемой пользователями финансовой отчетности для оценки влияния аренды на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации.

При этом согласно МСФО(IFRS) 16 «Аренда» аренда – договор или часть договора, согласно которому (ой) передается право пользования активом (базовый актив) в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Базовый актив – актив, являющийся объектом аренды, право на использование которого было предоставлено арендатору арендодателем.

Арендатор – организация, получающая право использовать базовый актив в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Арендодатель – организация, предоставляющая право использовать базовый актив в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Организация должна учитывать условия договоров, а также все уместные факты и обстоятельства при применении стандарта. Организация должна применять МСФО (IFRS) 16 «Аренда» последовательно в отношении договоров с аналогичными характеристиками и в аналогичных обстоятельствах.

В момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды. Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Согласно МСФО (IFRS), финансовая аренда предполагает, что арендодатель передает арендатору право на получение выгоды и связанные с использованием объекта риски. В большинстве случаев компания признает аренду финансовой, если рассчитывает продать актив арендатору по завершению действия договора аренды. То есть стороны используют аренду вместо кредитования, не прибегая к услугам поручителя и внесения залога.

Арендодатель должен классифицировать каждый из своих договоров аренды в качестве операционной аренды или финансовой аренды.

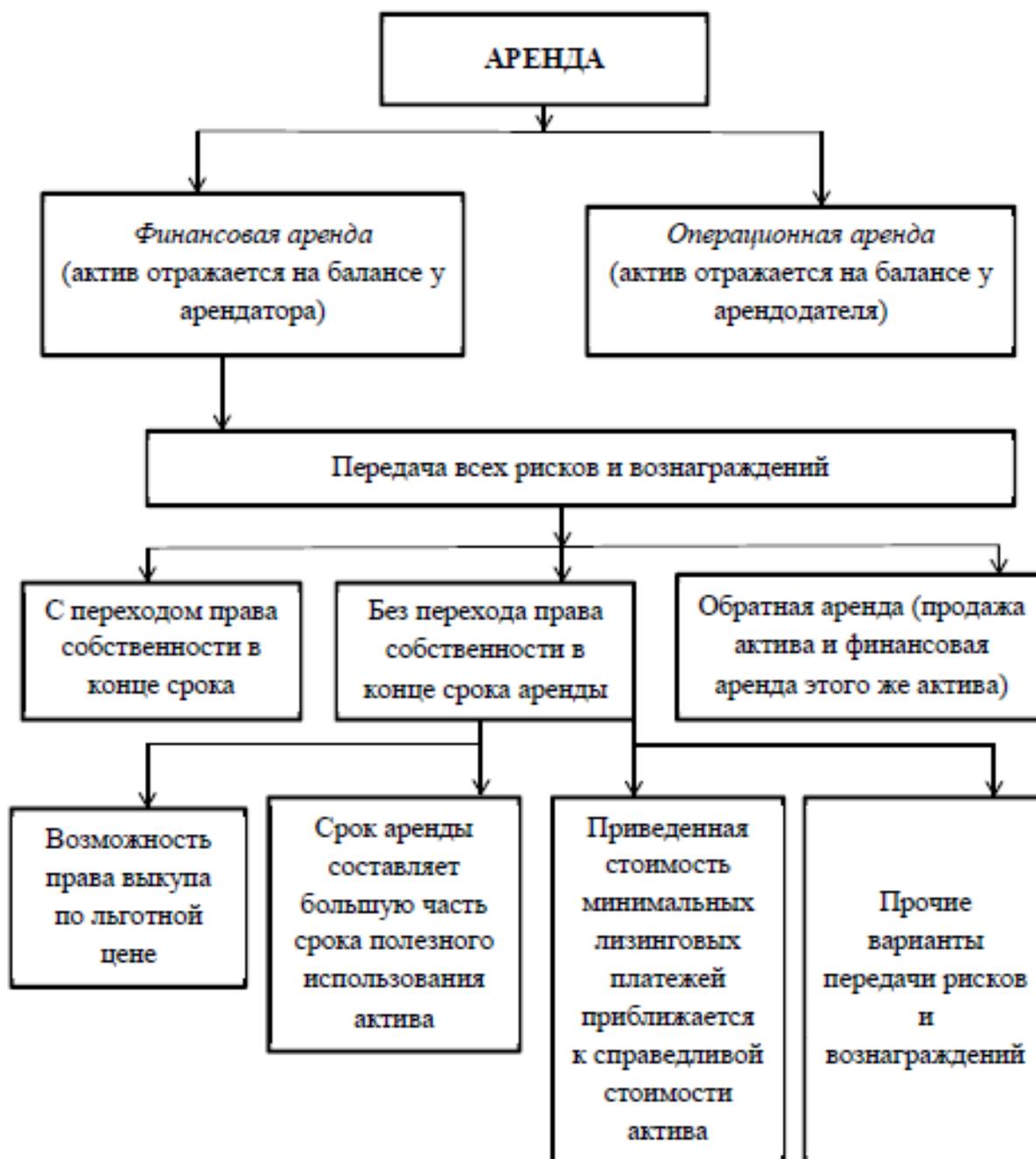


Рисунок – 26 Классификация аренды основных средств

Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.

Классификация аренды в качестве финансовой или операционной в большей степени зависит от содержания операции, нежели от формы договора.

Аренда классифицируется как финансовая, если:

- договор аренды предусматривает передачу права собственности на базовый актив арендатору в конце срока аренды;

– арендатор имеет опцион на покупку базового актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату исполнения этого опциона, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью ожидать исполнения этого опциона;

– срок аренды составляет значительную часть срока экономического использования базового актива, даже если права собственности не передаются;

– на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости базового актива; и

– базовый актив имеет такой специализированный характер, что только арендатор может использовать его без значительной модификации.



Рисунок 27 – Первоначальное и последующее признание финансовой аренды

Кроме того п.64 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» указаны признаки, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды как финансовой:

– если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;

– прибыли или убытки от колебаний справедливой оценки ликвидационной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды); и

– арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.

В остальных случаях, когда при сдаче актива в договоре нет характерных признаков финансовой аренды, арендодатель признает аренду операционной.

Арендодатель должен признавать арендные платежи по операционной аренде в качестве дохода линейным методом или другим систематическим методом.

Арендные платежи – это платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя в связи с правом пользования базовым активом в течение срока аренды, которые включают в себя следующее:

- фиксированные платежи (включая по существу фиксированные платежи) за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде;
- переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки;
- цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; и
- выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды.

В случае арендатора арендные платежи также включают суммы, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости. Арендные платежи не включают платежи, относимые на компоненты договора, которые не являются арендой, за исключением случаев, когда арендатор решает объединить компоненты, которые не являются арендой, с компонентом аренды и учитывать их как один компонент аренды.

В случае арендодателя арендные платежи также включают гарантии ликвидационной стоимости, предоставляемые арендодателю арендатором, стороной, связанной с арендатором, или третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязанности по гарантии. Арендные платежи не включают платежи, относимые на компоненты договора, которые не являются арендой.

На дату начала аренды арендатор должен оценивать актив в форме права пользования по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость актива в форме права пользования должна включать в себя следующее:

- величину первоначальной оценки обязательства по аренде;
- арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде;
- любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором; и
- оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства запасов. Обязанность арендатора в отношении таких затрат возникает либо на дату начала аренды, либо вследствие использования базового актива в течение определенного периода.

Арендатор должен признавать затраты в составе первоначальной стоимости актива в форме права пользования в момент возникновения у него обязанности в отношении таких затрат.

На дату начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по

аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату. Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена. Если такая ставка не может быть легко определена, арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором.

На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку обязательства по аренде, состоят из следующих платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые еще не осуществлены на дату начала аренды:

- фиксированные платежи (включая по существу фиксированные платежи) за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению;
- переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;
- суммы, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости;
- цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион;
- выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды.

Переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, включают в себя, например, платежи, привязанные к индексу потребительских цен, платежи, привязанные к базовой процентной ставке (например, LIBOR), или платежи, которые варьируются в зависимости от изменений рыночных арендных ставок.

Сегодня арендаторы обязаны признавать большинство арендных договоров. После заключения договора в балансе компаний учитываются арендные обязательства и права пользования активами. В отчете о прибылях и убытках указываются амортизационные расходы и проценты, начисляемые на остаток арендного обязательства. Для арендодателя заключение договора финансовой аренды означает внесение на баланс дебиторской задолженности от инвестиции. Арендодатель в случае финансовой аренды признает в балансе дебиторскую задолженность от финансовой инвестиции. В учете финансовой аренды по МСФО 16 отражается передача объекта и его списание с баланса. В случае операционной аренды в отчет компании о прибылях и убытках вносится равномерный доход в течение всей длительности аренды. Проценты на такую аренду не начисляются.

Арендодатель, являющийся производителем или дилером, по каждому договору финансовой аренды на дату начала аренды должен признавать следующее:

– выручка, которая является справедливой стоимостью базового актива или (если она меньше) приведенной стоимостью арендных платежей, причитающихся арендодателю, которые дисконтируются с использованием рыночной процентной ставки;

– себестоимость продаж, которая равна первоначальной стоимости или балансовой стоимости (если она отличается) базового актива за вычетом приведенной стоимости негарантированной ликвидационной стоимости;

– прибыль или убыток от продаж (которые представляют собой разницу между выручкой и себестоимостью продаж) в соответствии с политикой в отношении прямых продаж, к которым применяется МСФО (IFRS) 15. Арендодатель должен признавать прибыль или убыток от продажи по финансовой аренде на дату начала аренды вне зависимости от передачи базового актива арендодателем.

Предоставление актива в финансовую аренду арендодателем приводит к возникновению прибыли или убытка, эквивалентных прибыли или убытку от прямой продажи базового актива по обычным ценам продажи с учетом применимых оптовых или торговых скидок.

Арендодатели иногда объявляют искусственно заниженные процентные ставки для привлечения клиентов. Использование подобной ставки приводит к тому, что на дату начала аренды признается чрезмерно большая часть общего дохода от операции. Если объявлены искусственно заниженные процентные ставки, арендодатели должны ограничить прибыль от продаж величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки.

Арендодатель признает в качестве расхода затраты, понесенные в связи с согласованием договора финансовой аренды, на дату начала аренды, поскольку они в основном относятся к получению прибыли от продаж производителем или дилером. Затраты на согласование и заключение договора финансовой аренды, понесенные арендодателем, являющимся производителем или дилером, исключаются из определения первоначальных прямых затрат и, следовательно, исключаются из состава чистой инвестиции в аренду.

Арендодатель должен признавать финансовый доход в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду.

Арендодатель стремится распределить финансовый доход на весь срок аренды, используя систематический и рациональный подход. Арендодатель должен относить арендные платежи за период на уменьшение валовой инвестиции в аренду, уменьшая как основную сумму долга, так и незаработанный финансовый доход.

Обобщенная схема учета аренды по МСФО 16 показана в таблице.

Таблица 4 – Схема учета аренды в соответствии с МСФО 16 «Аренда»

	Арендатор	Арендодатель	
		Финансовая аренда	Операционная аренда
1	2	3	4
Первоначальное признание	право пользования активом; обязательства по арендным платежам	дебиторская задолженность	продолжает признавать актив
Последующая оценка и учет	расходы по праву пользования актива; амортизацию актива; проценты по остатку обязательства	доход по дебиторской задолженности; снижение дебиторской задолженности на сумму полученных арендных платежей	признает доход равномерно в период всего срока аренды

С 1 января 2024 года вступили в силу новые поправки к этому стандарту, которые коснулись обязательств по аренде при продаже с обратной арендой, и дополняют требования, объясняющие, как компания должна будет учитывать продажу и обратную аренду после даты сделки. Поправки повлияют на то, как продавец-арендатор должен будет учитывать операции и переменные арендные платежи, возникающие в сделке продажи с обратной арендой. Теперь такие платежи нужно будет включать в обязательство по аренде. Согласно новой поправке, при последующей оценке обязательств по аренде к операции продажи нужно будет определить «арендные платежи» или «пересмотренные арендные платежи» таким образом, чтобы продавец-арендатор не признавал суммы прибылей и убытков в отношении оставшегося у него права пользования. Продавец-арендатор будет оценивать актив в форме права пользования в размере приведенной стоимости. А обязательство по аренде будет оценивать как приведенную стоимость ожидаемых арендных платежей. То есть должен будет уменьшить обязательство по аренде, как если бы «арендные платежи», рассчитанные на дату сделки, были выплачены.

Любая возникшая разница между этими арендными платежами и фактически уплаченными суммами будет признаваться в составе прибыли или убытка. Определить арендные платежи, подлежащие вычету из обязательства по аренде, продавец-арендатор сможет несколькими способами: как «ожидаемые арендные платежи» или как «равные периодические платежи» в течение срока аренды. Поправки вступают в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2024 года или после этой даты, но также допускается и досрочное их применение. Изменения нужно вносить ретроспективно, согласно с МСФО (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» для операций продажи и обратной аренды, совершенных после даты первого применения.

4.6 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Цель данного стандарта заключается в установлении процедур, применяемых для того, чтобы с максимальной осмотрительностью оценить активы, отраженные в отчете о финансовом положении. Активы в этом отчете не должны показываться по стоимости, превышающей сумму денежных потоков, которые ожидаются от них в будущем.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» применяется в отношении большинства активов, за исключением тех, которые охвачены специальными положениями других стандартов (МСФО 2, 11, 12, 19, 39, 40, 41, IFRS 5). Он также применяется в отношении инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные компании.

Оценку возмещаемой суммы актива следует производить в случае, если на отчетную дату появляется признак, указывающий на возможное обесценение данного актива.

Внешними признаками являются: падение рыночной стоимости актива и существенные изменения в экономике, негативно влияющие на компанию, изменение процентных ставок, влияющих на ставку дисконта, используемую при расчете эксплуатационной стоимости актива; балансовая стоимость чистых активов превышает рыночную капитализацию компании.

Внутренние признаки отражают, например, очевидное моральное устаревание актива или свидетельство того, что результаты использования данного актива оказываются на практике хуже ожидаемых.

Показатели внутренней отчетности, которые указывают на возможное обесценение актива, включают следующие индикаторы:

- денежные потоки для приобретения актива или последующие потребности в денежных средствах для его эксплуатации или содержания значительно превышают первоначально запланированную в бюджете сумму;
- фактические чистые денежные потоки или операционная прибыль или убыток от актива, значительно хуже, чем запланированные показатели;
- существенно снизились чистые денежные потоки или операционная прибыль либо значительно увеличились убытки от актива, заложенные в бюджете;
- суммарные данные текущего периода и бюджета на будущие периоды в отношении актива демонстрируют операционные убытки или чистые оттоки денежных средств.

Вне зависимости от наличия признаков обесценения проверяются на предмет обесценения следующие нематериальные активы: с неопределенным сроком полезной службы; еще не готовые к использованию; гудвилл, образованный в ходе объединения компаний.

Возмещаемую сумму актива определяют по наибольшему значению из чистой продажной цены актива и стоимости от его использования:

- чистая продажная цена представляет собой сумму, получаемую от продажи актива, в результате сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами, за вычетом

дополнительных затрат, связанных с продажей актива;

– стоимость от использования представляет собой дисконтированную стоимость оцениваемых будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается в результате продолжающегося использования актива и его выбытия в конце срока эксплуатации.

При оценке стоимости актива от его использования компании следует использовать: прогнозы движения денежных средств; ставку дисконта, применяемую до вычета налога, отражающую текущую рыночную оценку временной стоимости денег, и риски, специфичные для данного актива.

Убыток от обесценения актива обнаруживается в тот момент, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

В отчете о совокупном доходе убыток от обесценения должен признаваться в качестве расхода для активов, учтенных по себестоимости, и в качестве уменьшения резерва от переоценки для активов, учтенных по переоцененной стоимости (в соответствии с МСФО 16, 38). Если убыток от обесценения превышает сумму, имеющуюся на счете резерва переоценки данного актива, то сумма превышения отражается в отчете о совокупном доходе. После признания убытка от обесценения актива происходит и соответствующая корректировка амортизационных отчислений на основе пересмотренной балансовой стоимости.

Возмещаемая сумма должна оцениваться для каждого отдельного актива. Если это невозможно сделать, то компания оценивает возмещаемую сумму генерирующей единицы, к которой принадлежит актив. Генерирующей единицей для актива является наименьшая идентифицируемая группа активов, которая включает данный актив, и генерирует поступления денежных средств от продолжающегося их использования. Эти потоки денежных средств в значительной степени не зависят от аналогичных поступлений, производимых другими активами или группами активов.

Принципы признания и оценки убытков от обесценения генерирующих единиц аналогичны принципам, предусмотренным для отдельных активов. При проведении теста на обесценение необходимо принимать во внимание гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса. Он должен относиться на каждую генерирующую единицу, которая получит экономическую выгоду в результате объединения компаний.

Восстановление убытка от обесценения, признанного в предшествующие годы, следует признавать в отчете о совокупном доходе в качестве дохода, если произошли изменения в оценках возмещаемой суммы. Сумма убытка снимается только до определенного уровня. Переоцененная балансовая стоимость актива не должна превышать его балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения. Уменьшение убытка от обесценения следует признавать в качестве дохода по активам, учтенным по себестоимости и рассматривать как увеличение от переоценки по активам, учтенным по переоцененной стоимости.

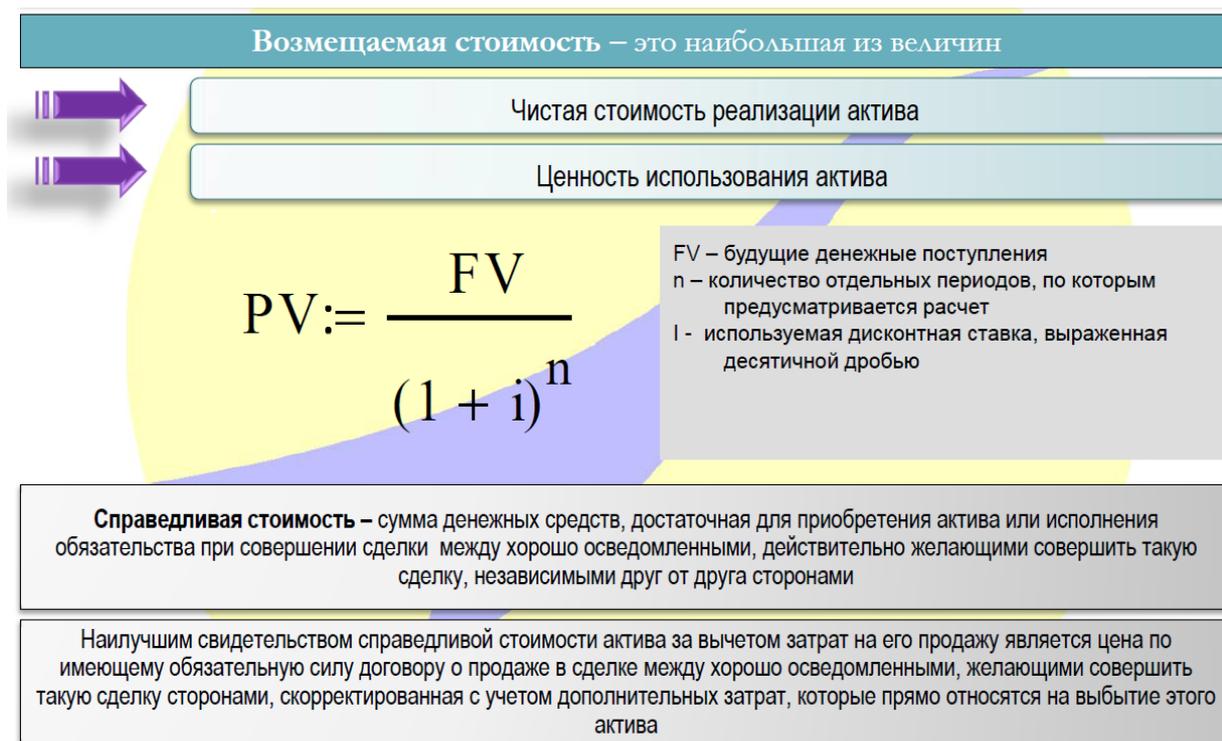


Рисунок 28 – Возмещая стоимость

По каждому классу активов необходимо раскрыть следующую информацию: сумму, признанную в отчете о совокупном доходе и на счете Резерва от переоценки в отношении убытков от обесценения, снятых убытков от обесценения; события и обстоятельства, которые привели к признанию или снятию убытка; раскрытие информации об оценках, которые использовались в расчетах возмещаемой суммы единиц, генерирующих денежные средства, включающих гудвилл или нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы и т. д.

Контрольные вопросы

1. Какие активы называются основными и что к ним относится?
2. Перечислите методы оценки основных средств.
3. Как определяется первоначальная стоимость основных средств?
4. Каков порядок учета основных средств по переоцененной стоимости?
5. Как определяют срок полезного использования основных средств?
6. Охарактеризуйте методы амортизации основных средств.
7. Как оцениваются запасы?
8. В какой оценке принимаются к учету запасы, поступившие со стороны?
9. Какой метод учета запасов дает наибольшую величину прибыли при росте цен?
10. Какой метод учета товарных запасов дает наибольшую величину прибыли при падении цен?
11. Сравните методы оценки расхода запасов.

12. Как вы понимаете «Расчетные оценки чистой возможной цены продажи»?

13. Как определяется дата признания объекта имущества как основное средства организации?

14. Как определяется первоначальная и балансовая стоимость актива?

15. Кем определяется методика амортизации актива? Переоценок?

16. Цель и сфера применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»?

17. В чем сущность идентифицируемости нематериальных активов?

18. Каков порядок начисления амортизации по нематериальным активам?

19. Что относится к будущим экономическим выгодам?

20. Каковы условия признания нематериального актива?

21. Как классифицируют финансовые активы и финансовые обязательства?

22. В чем сущность инструментов хеджирования?

23. Дайте определение аренды.

24. Что вы понимаете под первоначальной стоимостью актива в форме права пользования?

25. Что вы понимаете под базовым активом?

26. В чем различие между операционной и финансовой арендой?

27. Дайте характеристику сферы применения МСФО(IFRS) 16 «Аренда»

28. Что такое субаренда и как она классифицируется?

29. Каким образом осуществляется учет операций связанных с арендой?

30. Для чего необходимо проводить проверку на обесценение активов?

31. На каком из основных принципов МСФО основан порядок признания обесценения активов и отражения его в отчетности?

32. Чем инвестиционная собственность отличается от других активов?

33. Можно ли переклассифицировать активы компании?

34. Как оценить инвестиционную собственность?

35. Почему необходимо раскрывать информацию об условных активах и обязательствах?

36. Какова сфера применения МСФО(IAS) 36 «Обесценение активов»?

37. Охарактеризуйте корпоративные активы

38. Как оцениваются будущие денежные потоки в валюте?

39. Что включает расчетная оценка будущих денежных потоков?

40. Каковы признаки возможного обесценения корпоративного актива?

РАЗДЕЛ 3. РОЛЬ И НАЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Тема 5. Предназначение, сфера действия и содержание МСУ (ФО) по расходам на вознаграждение работникам и социальное обеспечение, обесценению активов, финансовым результатам и налогам на прибыль.

5.1 Вознаграждения работникам

В отличие от российской концепции бухгалтерского учета, в МСФО все без исключения аспекты учета вознаграждений работников объединены в двух стандартах МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения». При этом в МСФО (IAS) 19 отражены вопросы раскрытия информации о пенсионных программах в финансовой отчетности компаний – работодателей, реализующих такие программы, а МСФО (IAS) 26 определяет виды пенсионных планов и дисконтирование пенсий. МСФО (IAS) 19 обязан использоваться с целью учета абсолютно всех вознаграждений работникам (за исключением тех, к которым применяется стандарт МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях»), в том числе предоставляемые: - в соответствии с официальными программами (планами) и соглашениями; - согласно требованиям законодательства или в рамках внутриотраслевых соглашений; – в силу сложившейся в организации практики, которая ведет к возникновению традиционного обязательства.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», введенный в действие на территории Российской Федерации в декабре 2015, в нем рассматривается учет пенсионных планов. Ранее этот учет был очень сложен, но после изменения стандарта в 2011 году он стал проще и логичнее.

Целью МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» является установление правил учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. При этом согласно п.1 названного стандарта организация должна признать:

– обязательство – в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и

– расход – в случае если организация использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

– Применение стандарта МСФО IAS 19 работодателем необходимо при учете всех вознаграждений сотрудникам, за исключением тех, для которых применяется IFRS 2 «Платеж, основанный на акциях».

В МСФО 19 Вознаграждения работникам не рассматривается отчетность, которая относится к МСФО/IAS26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».

Применение стандарта МСФО IAS 19 возможно в отношении следующих вознаграждений сотрудникам:

По формальным планам или другим формальным соглашениям субъекта и отдельных сотрудников, групп сотрудников и их представителей;

Вознаграждения по законодательным требованиям или посредством отраслевых соглашений, по которым организации обязаны вносить вклад в гос- или прочие планы с участием группы работодателей;

Вознаграждения в связи с неофициальными практиками, которые вызывают конструктивное обязательство. Неофициальные практики порождают конструктивное обязательство, когда у субъекта нет реальной альтернативы, кроме как выплатить вознаграждения сотрудникам. Пример такого обязательства: изменение неофициальной практики вызывает неприемлемый ущерб для взаимоотношений с сотрудниками.

Вознаграждения работникам включают:

– краткосрочные вознаграждения работникам, выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, например: заработная плата и взносы на социальное обеспечение; оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни; участие в прибыли и премии; и льготы в не денежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для действующих работников;

– вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например: пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию); и прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

– прочие долгосрочные вознаграждения работникам, например: оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера, отпуск за выслугу лет или творческий отпуск; выплаты к юбилею или иные вознаграждения за выслугу лет; и выплаты при длительной потере трудоспособности; и

– выходные пособия.

В основе учета краткосрочных вознаграждений работникам лежит принцип начисления. При предоставлении работником своих услуг в течение отчетного периода компания должна признать не дисконтированное обязательство по выплате вознаграждения работникам.

Фирма применяет требования к краткосрочным вознаграждениям сотрудников в виде компенсированных absences, распределения прибыли и премиальных планов согласно МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

Организация должна признать ожидаемую стоимость краткосрочных вознаграждений работникам в виде компенсации отсутствия:

– в случае накопления компенсаций отсутствий, когда сотрудники оказывают услуги, которые увеличивают их право на будущие компенсированные отсутствия;

– в случае не накапливающихся компенсированных отсутствий, когда происходит отсутствие.

Фирма может компенсировать сотрудникам отсутствие по различным причинам, включая отпуск, болезни и краткосрочную инвалидность, материнство или отцовство, обслуживание присяжных и военная служба. Право на компенсацию отсутствия относится к двум категориям:

- Накопительная категория;
- Не накопительная категория.

Накопительные компенсированные отсутствия – это те, которые могут использоваться в будущих периодах, если право на текущий период не используется полностью. Другими словами, работники имеют право на денежный платеж за неиспользованное право на отпуск. Накопление компенсированных отсутствий может облагаться налогом.

Обязательство возникает в связи с тем, что сотрудники оказывают услуги, что увеличивает их право на будущую компенсацию отсутствия. Обязательство существует и признается, даже если компенсированные отсутствия являются не облагаемыми налогом, хотя возможность того, что сотрудники могут уйти до того, как они воспользуются накопленным не облагаемым правом, влияет на измерение этого обязательства.

Фирма должна измерять ожидаемую стоимость накопления компенсированных отсутствий в качестве дополнительной суммы, которую компания рассчитывает заплатить в результате неиспользованного права, накопленного на конец отчетного периода.

Метод, указанный выше, измеряет обязательство в размере дополнительного платежа, который, как ожидается, будет возникать исключительно из того факта, что пособие накапливается. Во многих случаях субъекту могут не потребоваться подробные вычисления для оценки по той причине, что нет существенных обязательств по неиспользованным компенсациям отсутствия. Например, обязательство по отпуску по болезни, вероятно, будет существенным, только если имеется формальное или неофициальное понимание того, что неиспользованный оплачиваемый отпуск по болезни может приниматься как оплачиваемый отпуск.

Неиспользование компенсаций не переносится: они теряются, если право на текущий период не используется в полном объеме и не дает сотрудникам права на выплату наличными. Обычно это относится к оплате по болезни (в той степени, в которой неиспользованные прошлые права не увеличивают будущие права), отпуск по беременности и родам или отцовству, а также компенсация отсутствия на службе присяжных или оказание военных услуг. Фирма не признает никаких обязательств или расходов до момента отсутствия, поскольку это не увеличивает размер пособия.

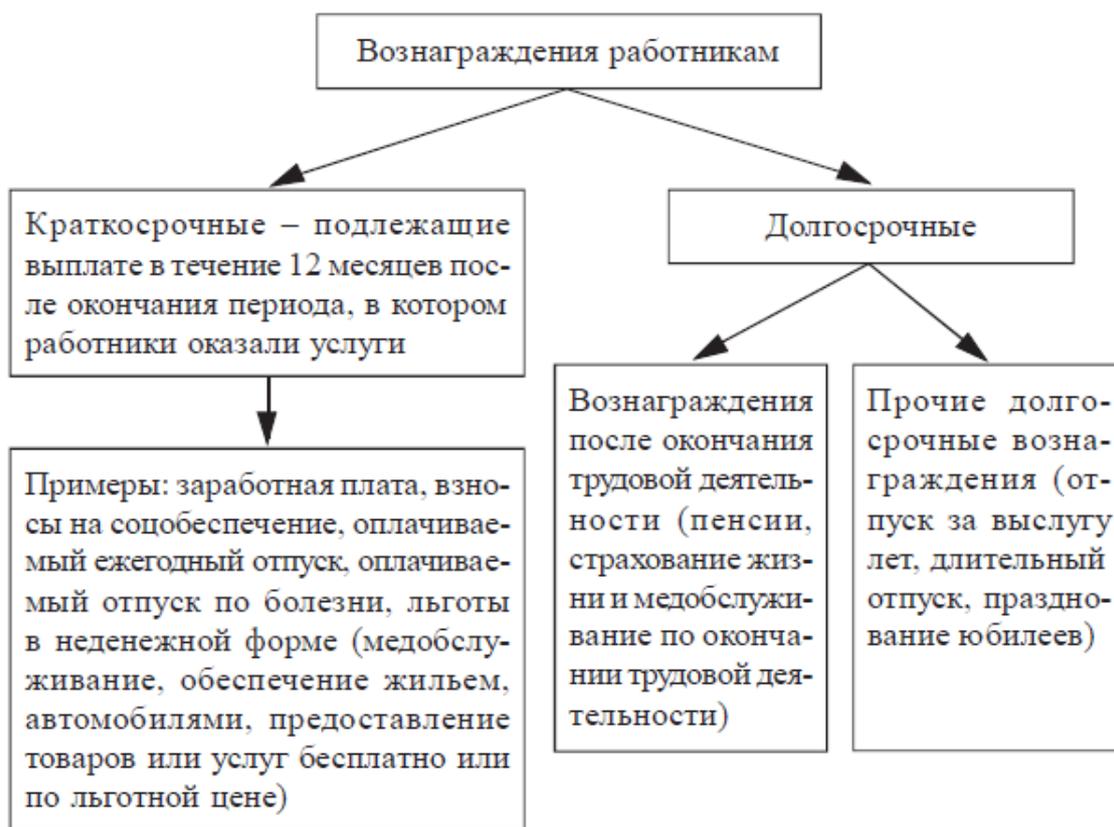


Рисунок 29 – Виды вознаграждений работника

Предприятие должно признать ожидаемую стоимость распределения прибыли и премиальных платежей, когда (и только когда):

У субъекта есть юридическое или конструктивное обязательство совершать такие платежи в результате прошедших событий;

Может быть сделана надежная оценка обязательства.

Текущее обязательство существует, только когда у субъекта нет реальной альтернативы, кроме оплаты.

В рамках некоторых планов распределения прибыли работники получают часть прибыли только в том случае, если они остаются работать в юридическом лице на определенный период. Такие планы создают конструктивное обязательство, поскольку сумма подлежит выплате, если сотрудники остаются на службе до конца указанного периода. Измерение таких конструктивных обязательств отражает возможность того, что некоторые сотрудники могут уйти без получения платежей, связанных с распределением прибыли.

Планы участия в прибыли и в премии вызывают дополнительные выплаты в качестве вознаграждений работников

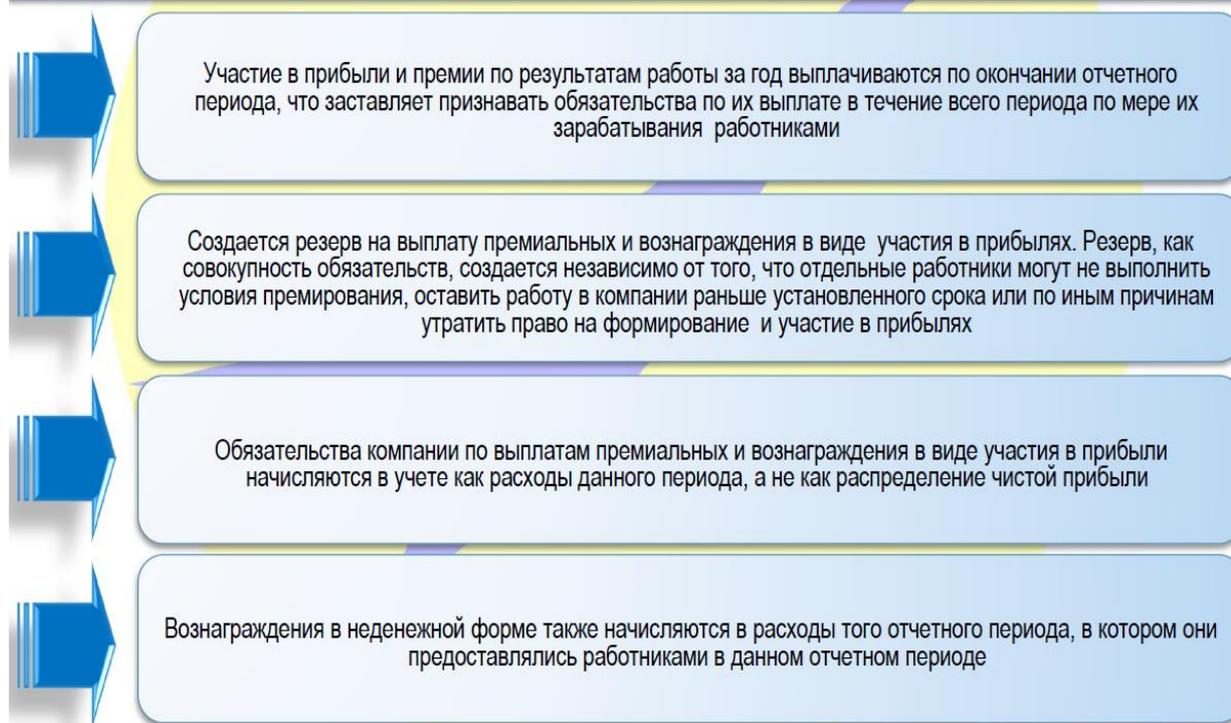


Рисунок 30 – Дополнительные выплаты в качестве вознаграждений работников

Организация может надежно оценить свои юридические или обусловленные практикой обязательства по программе участия в прибыли или системе премирования только в случае, если:

- формализованные условия программы содержат формулу определения величины выплат;
- организация определяет величину вознаграждения, подлежащего выплате, до одобрения финансовой отчетности к выпуску; или
- практика прошлых лет позволяет однозначно определить величину обусловленного сложившейся практикой обязательства организации.

Если ожидается, что выплаты по программам участия в прибыли и премиальным вознаграждениям не будут произведены в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, такие выплаты будут относиться к прочим долгосрочным вознаграждениям работника

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:

- пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию);
- прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Соглашения, в соответствии с которыми организация предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности в организации,

называются программами вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

МСФО (IAS)19 «Вознаграждения работникам» рассматривает определение затрат по пенсионному обеспечению в финансовой отчетности работодателей, имеющих пенсионные планы. Поэтому МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» дополняет МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам, поэтому применяется для финансовой отчетности по пенсионным планам предприятиями, которые составляют такого рода финансовую отчетность.



Рисунок 31 – Виды пенсионных планов

Пенсионные планы разделяются на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами. Многие требуют создания отдельных фондов, которые могут учреждаться как с образованием отдельного юридического лица, так и без такового, и которые могут иметь или не иметь доверительных управляющих, которым перечисляются взносы и которыми выплачиваются пенсии. Настоящий стандарт применяется независимо от того, создается ли такой фонд, а также независимо от того, имеются ли доверительные управляющие.

Пенсионные планы, активы которых инвестированы в страховые компании, должны отвечать тем же требованиям к учету и фондированию, что и частные инвестиционные соглашения.

Пенсионные планы – это соглашения, по которым предприятие предоставляет выплаты своим работникам во время или после завершения трудовой деятельности (в виде годового дохода либо в виде единовременной выплаты). При этом такие выплаты, равно как и вклады для их обеспечения, могут быть определены или рассчитаны заблаговременно до выхода на пенсию как в соответствии с документами, так и на основе принятой на предприятии практики.

Пенсионные планы с установленными взносами – это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий,

подлежащих выплате, определяются на основе взносов в пенсионный фонд и последующих инвестиционных доходов.

Пенсионные планы с установленными выплатами – это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником, и/или выслуга лет.

Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности подразделяются на программы с установленными взносами и программы с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания программы, вытекающего из ее основных условий.

В основе учета пенсионных планов с установленными взносами лежит принцип начисления. Обязательство компании за каждый период определяется исходя из объема взносов, которые причитаются в этом периоде. В пенсионном плане с установленными взносами размер будущих выплат участникам определяется взносами работодателя, самого участника или обеих сторон в пенсионный фонд, а также эффективностью операционной деятельности и инвестиционными доходами фонда. Выполнение обязательств работодателя обычно ограничивается взносами в пенсионный фонд.

Цель отчетности пенсионного плана с установленными взносами состоит в периодическом предоставлении информации о плане и результатах его инвестиционной деятельности. Обычно эта цель достигается путем предоставления финансовой отчетности, которая содержит следующую информацию:

- описание значительной деятельности за период и влияния любых изменений, относящихся к плану, членству в нем, срокам и условиям;
- отчеты об операциях и результатах инвестиционной деятельности за период, а также о финансовом положении плана по состоянию на конец периода; и
- описание инвестиционной политики.

По программам с установленными выплатами: обязательство организации заключается в обеспечении вознаграждений согласованного размера действующим и бывшим работникам; и актуарный риск (риск того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск, по существу, возлагаются на организацию. Если фактические актуарные или инвестиционные результаты хуже ожидаемых, обязательство организации может увеличиться.

Финансовая отчетность пенсионного плана с установленными выплатами включает один из указанных ниже отчетов:

- отчет, показывающий: чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат; актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, с разделением на безусловные и безусловные выплаты; и итоговое превышение или дефицит;

– отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, включающий одно из двух: примечание, показывающее актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, с разделением на безусловные и небезусловные выплаты; или ссылку на эту информацию в прилагаемом отчете актуария.

В пенсионном плане с установленными выплатами величина причитающихся пенсионных выплат зависит от финансового положения плана и способности вкладчиков в будущем производить в него взносы, а также от результатов инвестиционной деятельности и эффективности операционной деятельности плана.

Для пенсионных планов с установленными выплатами информация показывается в одном из следующих форматов, которые отражают различные сложившиеся на практике методы раскрытия и представления актуарных данных:

– в финансовую отчетность включается отчет, показывающий чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат, актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат и итоговое превышение или дефицит. Финансовая отчетность пенсионного плана также содержит отчеты об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и изменениях актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат. К финансовой отчетности может прилагаться отдельный актуарный отчет с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

– финансовая отчетность, которая включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат. Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат раскрывается в примечании к отчетам. К финансовой отчетности может прилагаться отчет актуария с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

– финансовая отчетность, которая включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат представляется в отдельном отчете актуария.

В каждом формате финансовая отчетность также может сопровождаться отчетом доверительных управляющих, представленным по принципу отчета руководства или директоров, и инвестиционным отчетом.

Обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений по окончании трудовой деятельности оговоренного размера действующим и бывшим работникам. Компания производит денежные отчисления, которые инвестируются в целях получения дохода. Предполагается, что данные инвестиции в будущем помогут компании выполнить свои обязательства по пенсионному обеспечению.

Для оценки суммы необходимых отчислений в фонд компании обычно привлекают актуариев – экспертов в области расчета пенсионных обязательств. Актуарии оценивают вероятные денежные потоки, связанные с пенсионными планами с установленными выплатами в будущем, производят расчет, в котором учтены факторы, влияющие на размер активов и обязательств плана.

По итогам расчета актуарий сообщает компании, в каком объеме ей необходимо осуществить денежные отчисления. Актуарий сообщает только прогнозную оценку стоимости активов и обязательств плана, фактическая величина в конце каждого периода будет отличаться от прогнозного значения на дату актуарной оценки.

Актуарные прибыли и убытки включают:

- корректировки, основанные на опыте прошлых периодов (разница между актуарными допущениями и фактическими показателями прошлых периодов);

- результат изменений актуарных допущений.

Для пенсионных планов с установленными выплатами информация показывается в одном из следующих форматов, которые отражают различные сложившиеся на практике методы раскрытия и представления актуарных данных:

- в финансовую отчетность включается отчет, показывающий чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат, актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат и итоговое превышение или дефицит. Финансовая отчетность пенсионного плана также содержит отчеты об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и изменениях актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат. К финансовой отчетности может прилагаться отдельный актуарный отчет с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

- финансовая отчетность, которая включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат. Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат раскрывается в примечании к отчетам. К финансовой отчетности может прилагаться отчет актуария с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

- финансовая отчетность, которая включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат представляется в отдельном отчете актуария.

В каждом формате финансовая отчетность также может сопровождаться отчетом доверительных управляющих, представленным по принципу отчета руководства или директоров, и инвестиционным отчетом.

Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений работникам являются выплаты при длительной потере трудоспособности. Если размер выплат зависит от продолжительности трудового стажа, то обязательство возникает в момент оказания услуг. Оценка этого обязательства отражает вероятность того, что потребуется осуществить платеж, и период, за который ожидается произвести такой платеж. Если уровень выплат одинаков для нетрудоспособного лица независимо от трудового стажа, ожидаемые затраты на такие выплаты признаются тогда, когда происходит событие, которое приводит к длительной потере трудоспособности.

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» отдельно от других видов вознаграждений работникам рассматривает выходные пособия, потому что причиной возникновения обязательства в данном случае является прекращение, а не продолжение службы работником. Выходные пособия являются результатом либо решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником, либо решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате принятия организацией решения о расторжении трудового соглашения с работником, организация теряет свое право аннулировать предложение после уведомления соответствующих работников о плане по расторжению трудового соглашения, при условии выполнения всех следующих критериев:

- действия, требуемые для завершения программы, указывают на небольшую вероятность того, что в план будут внесены существенные изменения;

- план идентифицирует количество работников, трудовое соглашение с которыми будет расторгнуто, их должности или функции и их местонахождение (при этом, программа не должна содержать имена каждого отдельного работника), и ожидаемую дату завершения реализации плана;

- план подробно описывает выходные пособия, которые получают работники, таким образом, чтобы работники могли определить вид и сумму пособий, которые они получают после расторжения трудового соглашения.

Организация оценивает выходные пособия при первоначальном признании и признает и оценивает последующие изменения в соответствии с характером вознаграждения при условии, что, если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, организация применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Признание расходов по оплате труда и прочим выплатам в соответствии с российской и международной практикой осуществляется по-разному. В отечественной практике расходы по выплатам работникам принимаются к учету исходя из того, что именно оплачивается. На мировом уровне учет ведется исходя из того, почему оплачивается.

5.2 Платежи, основанные на акциях (МСФО (IFRS) 2)

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» был введен в действие на территории Российской Федерации в декабре 2015 года.

Основной целью МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» является установление порядка составления финансовой отчетности для организации, осуществляющей операции по выплатам на основе акций. В частности, он требует от организации отражать в составе прибыли или убытка и в отчете о финансовом положении влияния операций по выплатам на основе акций, включая расходы, связанные с операциями, при которых работникам предоставляются опционы на акции.

Платежи, основанные на акциях, могут быть:

- с расчетами денежными средствами, другими активами, долевыми инструментами компании;
- с работниками компании и третьими сторонами.



Рисунок 32 – Платежи, основанные на акциях

Платежи, основанные на акциях – это соглашение между компанией и работником (или третьей стороной), по которому другая сторона имеет право на получение долевыx инструментов компании (например, акций, опционов) или денежныx средств, сумма которых зависит от цены долевыx инструментов компании.

Долевой инструмент – это соглашение, предоставляющее право на долю в активах компании после вычета всех ее обязательств.

Опцион – это соглашение, которое предоставляет держателю опциона право (но не обязанность) на приобретение акций компании по фиксированной (или заранее установленной) цене в течение определенного периода времени.

Для опционов на акции, предоставленных работникам, во многих случаях рыночные цены недоступны, так как по предоставленным опционам установлены условия, которые не применяются к опционам, обращающимся на рынке. Если не существует обращающихся на рынке опционов с

аналогичными условиями, то справедливая стоимость предоставленных опционов должна оцениваться путем применения модели определения цены опциона.

Все модели определения цены опциона учитывают, как минимум, следующие факторы:

- цену исполнения опциона;
- срок опциона;
- текущую цену лежащих в основе акций;
- ожидаемую волатильность цены акций;
- дивиденды, ожидаемые по акциям (если применимо); и
- безрисковую процентную ставку на срок опциона.

Компания должна признать товары или услуги, приобретаемые по договорам с платежами с использованием долевых инструментов, в момент получения товаров или оказания услуг (принцип начисления).

Долевой инструмент – это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств, а предоставленный долевой инструмент – право (условное или безусловное) на долевой инструмент организации, предоставленное организацией другой стороне в рамках соглашения о выплатах на основе акций

Операции по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами это операции, при которых организация получает товары или услуги как возмещение за собственные долевые инструменты (включая акции или опционы на акции), или получает товары или услуги, но не имеет обязанности произвести расчет по операции с поставщиком.

Если товары или услуги получены по операциям с расчетами долевыми инструментами, МСФО (IFRS) 2 не указывает, на какой компонент собственного капитала следует относить данную операцию, поэтому на практике либо используется отдельный компонент капитала (например, Резерв по опционам), либо сумма кредитуется непосредственно на счет нераспределенной прибыли.

Оценка операций с расчетами долевыми инструментами

Товары и услуги, полученные компанией по операциям с платежами с использованием долевых инструментов, а также увеличение капитала оцениваются:

- прямым методом: по справедливой стоимости полученных товаров и услуг – на дату их получения (например, при расчетах с третьими сторонами за товары или услуги);
- косвенным методом: если невозможно определить справедливую стоимость полученных товаров и услуг, то для оценки применяется СС долевых инструментов компании, подлежащих передаче, – на дату заключения соглашения (например, при расчетах с работниками).

Акции, опционы на акции или прочие долевые инструменты предоставляются работникам как часть их пакета вознаграждений, в

дополнение к зарплате, выплачиваемой денежными средствами, и другим вознаграждениям работникам. Обычно невозможно напрямую оценить услугу, полученную в обмен на определенный компонент пакета вознаграждений работников. Кроме того, может оказаться невозможно оценить справедливую стоимость всего пакета вознаграждений напрямую, без оценки непосредственно справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. Также, акции или опционы на акции иногда предоставляются как часть соглашения о премировании, а не как часть основного вознаграждения, например, как стимул для работников продолжать работать в организации или с целью вознаграждения за их усилия по улучшению результатов деятельности организации. Предоставляя акции или опционы на акции в дополнение к другим видам вознаграждений, организация платит дополнительное вознаграждение для получения дополнительных выгод. Оценка справедливой стоимости этих дополнительных выгод, вероятно, будет затруднительна. Вследствие сложности оценки справедливой стоимости полученных услуг напрямую организация должна оценивать справедливую стоимость услуг, полученных от работников, на основе справедливой стоимости предоставленных ею долевых инструментов.

Если предоставление долевых инструментов не связано с выполнением каких-либо условий, то компания считает, что услуги получены на дату составления соглашения о предоставлении долевых инструментов (например, компания предоставляет свои долевые инструменты за работу сотрудников в прошлые периоды). В этом случае на дату составления соглашения компания признает получение услуг и увеличение собственного капитала.

Соглашение о предоставлении долевых инструментов может предусматривать выполнение определенных условий (например, долевые инструменты предоставляются после определенного периода работы сотрудника в компании).

В данном случае услуги должны признаваться в течение периода, по окончании которого сотрудник получит право на приобретение долевых инструментов.

Если товары или услуги получены по операциям с расчетами денежными средствами, сумма которых зависит от цены долевых инструментов.

Для операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, предприятие должно измерять приобретенные товары или услуги и возникшее обязательство по справедливой стоимости обязательства.

Пока обязательство не будет погашено, предприятие должно переоценивать справедливую стоимость обязательства на конец каждого отчетного периода, а также на дату расчетов по обязательству, признавая изменения в справедливой стоимости обязательства в составе прибыли или убытка за период.

Если организация предоставила контрагенту право выбрать способ расчета по операции по выплатам на основе акций - денежными средствами или путем выпуска долевых инструментов, это означает, что организация предоставила составной финансовый инструмент, который включает долговой компонент (т.е. право контрагента требовать оплаты денежными средствами) и долевой компонент (т.е. право контрагента требовать расчета долевыми инструментами, а не денежными средствами). Для операций со сторонами, не являющимися работниками, при которых справедливая стоимость полученных товаров или услуг оценивается напрямую, организация должна оценивать долевой компонент составного финансового инструмента как разницу между справедливой стоимостью полученных товаров или услуг и справедливой стоимостью долгового компонента на дату получения товаров или услуг.

По операциям по выплатам на основе акций между организациями группы в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организация, получающая товары или услуги, отражает полученные ею товары или услуги как операцию по выплатам на основе акций с расчетами либо долевыми инструментами, либо денежными средствами путем оценки: характера предоставленных вознаграждений, и своих собственных прав и обязанностей.

Сумма, признанная организацией, получающей товары или услуги, может отличаться от суммы, признанной консолидированной группой или другой организацией группы, производящей расчет по операции по выплатам на основе акций.

Организация, получающая товары или услуги, отражает полученные ею товары или услуги как операцию по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами в том случае, когда:

- предоставляемое вознаграждение представляет собой ее собственные долевые инструменты, или

- организация не имеет обязанности производить расчет по операции по выплатам на основе акций.

Впоследствии организация должна провести переоценку такой операции по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами только с учетом изменений условий перехода прав, не являющихся рыночными условиями. При любых других обстоятельствах организация, получающая товары или услуги, должна отражать полученные ею товары или услуги как операцию по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами.

Рыночные условия – это Условие достижения результатов, от которого зависит цена исполнения, переход прав или возможность исполнения долевого инструмента и которое связано с рыночной ценой (или стоимостью) долевого инструмента организации (или долевого инструмента другой организации в составе той же группы), например: достижение заданной цены акции или заданной суммы внутренней стоимости опциона на акции; либо

достижение определенного целевого показателя, который основан на соотношении рыночной цены (или стоимости) долевых инструментов организации (или долевых инструментов другой организации в составе той же группы) и индекса рыночных цен долевых инструментов других организаций.

Рыночное условие требует, чтобы контрагент завершил определенный период оказания услуг (т.е. условие периода оказания услуг); требование в отношении периода оказания услуг может быть явным либо подразумеваемым.

Налоговое законодательство или нормативно-правовые акты могут обязывать организацию удерживать определенную сумму налога, взимаемого с работника в связи с выплатами на основе акций, и передавать данную сумму (как правило, денежными средствами) налоговым органам от имени работника. В целях выполнения указанного обязательства условия соглашения о выплатах на основе акций могут разрешать или требовать, чтобы организация удерживала определенное количество долевых инструментов, равное монетарной стоимости налогового обязательства работника, из общего количества долевых инструментов, которые иначе были бы выпущены в пользу сотрудника при исполнении (или переходе) прав на выплаты на основе акций (т.е. соглашение о выплатах на основе акций содержит «условие расчетов на нетто-основе»).

5.3. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки (МСФО (IAS) 8)

Учетная политика – это конкретные принципы, методы, процедуры, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Цель Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» состоит в установлении критериев выбора и изменения учетной политики, вместе с порядком учета и раскрытия информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок. Указанным МСФО (IAS) 8 планируется улучшить качество финансовой отчетности предприятия в отношении уместности, надежности и сопоставимости этой финансовой отчетности во времени и с финансовой отчетностью других предприятий и применяться при выборе и применении учетной политики и учете изменений в учетной политике, изменений в бухгалтерских оценках и корректировок ошибок предыдущих периодов.

Предприятие должно выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только какой-либо МСФО специально не требует или не разрешает деление статей по категориям, для которых могут подходить разные учетные политики. Если какой-либо МСФО требует или допускает такое деление по категориям, то для каждой такой категории следует выбрать

соответствующую учетную политику и применять ее последовательно

Изменение учетной политики разрешается в двух случаях:

– обязательное изменение в соответствии с требованием стандарта или интерпретации;

– добровольное изменение в учетной политике (рис. 7).

Обязательное изменение учетной политики в соответствии с требованием стандарта или интерпретации применяется с условиями переходного периода, данного в стандарте или интерпретации, либо ретроспективно, если в стандарте или интерпретации нет условий переходного периода.

Добровольное изменение в учетной политике разрешено, если это приводит к надежному и более уместному представлению финансовой информации и отражается ретроспективно.

Ретроспективное применение – это применение новой учетной политики в отношении операций, других событий и условий таким образом, как если бы эта политика применялась всегда.



Рисунок 33 – Изменения в учетной политике

В соответствии с МСФО (IAS) 8 не является изменением в учетной политике:

– принятие новой учетной политики для событий или сделок, которые не происходили ранее или не были существенными;

– принятие учетной политики для событий или сделок, отличающихся по существу от ранее происходивших событий и сделок.

В результате неопределенностей, свойственных предпринимательской деятельности, многие статьи финансовой отчетности не поддаются точному расчету, а могут быть лишь оценены.

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

Для отражения изменений в бухгалтерских оценках применяется перспективный метод. Результат изменения в бухгалтерских оценках должен включаться в расчет чистой прибыли или убытка:

- в периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период;

- в периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет на те и другие.

Примеры изменений в бухгалтерских оценках:

- изменение в оценке сомнительных долгов;
- изменение сроков полезной службы амортизируемых активов;
- изменение метода амортизации;
- изменение оценки устаревания запасов.

Результаты изменений в бухгалтерских оценках должны быть включены в те же самые классификационные статьи отчета о совокупном доходе, в которых были ранее учтены указанные оценки.

Если первоначальное применение какого-либо МСФО оказывает влияние на текущий или предыдущий период, оказало бы такое влияние, за исключением случаев, когда практически невозможно определить сумму корректировки, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, то предприятие должно раскрывать следующую информацию:

- название настоящего МСФО;
- в тех случаях, когда это применимо, тот факт, что изменения в учетной политике проводятся в соответствии с переходными положениями настоящего МСФО;

- характер изменения в учетной политике;
- в тех случаях, когда это применимо, описание переходных положений;

- в тех случаях, когда это применимо, переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды;

- сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо:

- для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности; и
- для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» применяется к предприятию;

- сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, в той степени, в какой это практически осуществимо; и

- если ретроспективное применение практически невозможно для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента применялось изменение в учетной политике.

Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

29. Если добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий период или предыдущий, оказало бы влияние на этот период, за исключением случаев, когда практически невозможно определить сумму корректировки, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, то предприятие должно раскрывать следующую информацию:

- характер изменения в учетной политике;
- причины, по которым применение новой учетной политики обеспечивает надежную и более уместную информацию;
- сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо: для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности; и для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 применяется к предприятию;
- сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, в той степени, в какой это практически осуществимо; и
- если ретроспективное применение практически невозможно для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента применялось изменение в учетной политике.

Ошибка – это пропуски и неверные данные в финансовой отчетности компании за один или более предшествующих периодов, математические ошибки/просчеты, неправильное применение учетной политики, искажение фактов, мошенничество или невнимательность.

Компания обязана исправлять существенные ошибки предшествующего периода ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после их обнаружения путем:

- пересчета сравнительных сумм за тот прошедший представленный период (периоды), в котором была допущена соответствующая ошибка;
- или когда ошибка имела место до самого раннего из представленных периодов – путем пересчета входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов.

Ошибки, влияющие на текущий и будущие периоды, необходимо корректировать в периоде их обнаружения, но нет никакой необходимости раскрытия информации об этих событиях в отчетности.

1. *Контрольные вопросы*
2. В чем заключается цель МСФО ((IAS) 19 «Вознаграждение работникам»)?
3. Охарактеризуйте сферу применения МСФО ((IAS) 19 «Вознаграждение работникам»)
4. Какие выплаты входят в состав краткосрочных вознаграждений работникам?
5. Перечислите текущие вознаграждения работникам.

6. Опишите оплачиваемые отсутствия на работе.
7. Какие выплаты входят в состав долгосрочных вознаграждений работникам?
8. В каких случаях выплачивается выходное пособие работникам?
9. Дайте характеристику видам пенсионных планов.
10. Что такое актуарные расчеты?
11. Каковы особенности отражения в отчетности информации о планах с установленными выплатами?
12. При осуществлении каких операций может применяться Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»?
13. Как определить справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов?
14. Какие условия перехода прав следует учесть при предоставлении долевых инструментов?
15. Какие факторы влияют на определение цены опциона?
16. В каких случаях разрешается изменение учетной политики?
17. Что вы понимаете под учетной политикой организации?
18. Как применяют ретроспективный подход при отражении изменений в учетной политике?
19. Раскройте понятие и классификацию ошибок.
20. Что вы понимаете под существенными, несущественными и потенциальными ошибками?

ТЕМА 6. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, УСТАНОВЛИВАЮЩИЕ ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ И ОТРАЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

6.1 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» является результатом многолетних усилий по сближению МСФО и ОПБУ США. Проект по выручке в июне 2002 года добавляется в повестку дня на Совете по МСФО. В декабре 2008 года был опубликован Дискуссионный документ Предварительного мнения по признанию выручки в договорах с покупателями, комментарии по которому принимались до 19 июня 2009 года. На основании полученных комментариев был опубликован 24 июня 2010 года Предварительный проект ED/2010/6 «Выручка по договорам с покупателями», комментарии по самому проекту принимались до 22 октября 2010 года. 14 ноября 2011 года был опубликован повторный Предварительный проект ED/2011/6 «Выручка по договорам с

покупателями», комментарии по нему принимались до 13 марта 2012 года. А 28 мая 2014 года выпущен сам стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

С вступлением в силу МСФО (IFRS) 15 утратили правомочность следующие документы:

- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов»,
- Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка — бартерные операции, включающие рекламные услуги».

Целью МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» является установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, сроках и неопределенности возникновения выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем.

Стандарт применяется в отношении всех договоров с покупателями, за исключением некоторых договоров, попадающих, в частности в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в зависимые организации и совместные предприятия».

Основной принцип МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» требует признания организацией выручки для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на такие товары или услуги.

Организация должна применять МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» только в том случае если контрагент по договору является покупателем. Покупатель – это сторона, которая заключила с организацией договор на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение.

Организация должна учитывать договор с покупателем исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:

- стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;
- организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;
- организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

– договор имеет коммерческое содержание (т.е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и

– получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, организация должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку организация может предложить покупателю уступку в цене

Стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» определяет выручку как доход, возникающий в ходе обычной деятельности организации, доход - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала. Признание выручки происходит по мере передачи организацией актива (товаров или услуг) покупателю, и одновременного получения покупателем контроля над таким активом. В соответствии с п. 15 IFRS 15 выручку можно признать только в случае выполнения любого из следующих условий:

– у организации нет более долга по передаче товаров, работ, услуг, и при этом возмещение, полученное организацией, не подлежит возврату;

– организации расторгли договор, и уплаченное покупателем возмещение не подлежит возврату. В МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» используется пятишаговая модель для учета выручки.

Таблица 5- Модель формирования и признания выручки согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

№ этап	Наименование этапа	Характеристика этапа
1	1 Определение договора с заказчиком (контрагентом)	Договор – это контрактное соглашение между сторонами, которое создает права и обязательства, обеспеченные правовой защитой
2	Определение контрактных (договорных) обязательств	Договор (контракт) не является единицей признания выручки, так как один заключенный договор может охватывать несколько услуг или поставку нескольких партий товаров или то и другое вместе. Момент передачи поставляемых товаров и услуг могут быть разными. По этой причине МСФО (IFRS) 15 обозначает критерии для разделения договора на отдельные контрактные обязательства. Именно данные контрактные обязательства могут быть «носителями» выручки. Важной особенностью стандарта МСФО (IFRS) 15

		являются подробные рекомендации для разделения договора на несколько отдельных компонентов.
3	3 Определение цены (стоимости) сделки	Цена сделки – это сумма всех возмещений (платежей), которые продавец планирует получить взамен отгруженных по договору товаров или предоставленных услуг, за исключением платежей, получаемых в пользу третьих лиц (сторон). Вознаграждение (возмещение) может включать фиксированные и переменные (бонусы, пени, штрафы и др.) компоненты и содержать эффект изменения стоимости денежного потока во времени.
	Распределение цены на контрактные (договорные) обязательства	Для договора, который включает более одного обязательства, подлежащего безусловному исполнению, организация должна распределить цену сделки между всеми предусмотренными обязательствами в такой пропорции, в которой предполагается выполнить каждое обязательство.
5	Момент признания выручки (одномоментно или на протяжении периода времени)	Заказчику передаётся весь контроль над договорным «активом», т.е. товаром или услугой. Контроль передаётся на протяжении некоторого периода времени, если выполняется один из трех критериев: 1) заказчик (покупатель) получает выгоду от «актива» по мере исполнения контрактных обязательств, 2) организация создаёт или дорабатывает указанный и обговоренный в договоре (контракте) актив, 3) в процессе выполнения договорных обязательств организация создаёт актив, у которого нет альтернативы прочего использования, и у организации есть право требовать оплаты за исполненные на определенную дату договорные обязательства. Если ни один из приведенных критериев не выполняется, то выручка признаётся одномоментно, т.е. в тот момент, когда покупатель получает контроль над соответствующим «активом»

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» предусматривает в обязательном порядке распределение цены (стоимости) операции на обязанности к исполнению. Цель такого распределения – определение суммы (возмещения), право на которую организация планирует получить в обмен на передачу оговоренных в договоре (контракте) товаров или услуг покупателю. Для распределения цены (стоимости) операции на каждую отдельную обязанность к исполнению на основе относительной цены каждой отдельной продажи организации необходимо выявить цену такой продажи во время заключения договора для оговоренного «актива»

(товаров или услуги), лежащего в основе каждой обязанности к исполнению по договору, и распределить цену (стоимость) операции пропорционально цене (стоимости) каждой отдельной продажи.

Цена (стоимость) обособленной продажи – это цена, в соответствии с которой организация продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности. Подходящие методы оценки цены обособленной продажи товара или услуги включают в себя:

– подход, основанный на скорректированной рыночной оценке – организация может провести анализ рынка, на котором она продает товары или услуги, и определить цену, которую покупатель на таком рынке согласился бы уплатить за такие товары или услуги. Такой подход также может подразумевать использование цен конкурентов организации на аналогичные товары или услуги и корректировку таких цен в той степени, в которой это необходимо, для отражения затрат и маржи организации.

– подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи – организация может спрогнозировать свои ожидаемые затраты на выполнение обязанности к исполнению, а затем прибавить соответствующую маржу для данного товара или услуги.

– остаточный подход - организация может оценить цену обособленной продажи на основе общей цены сделки за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору. Однако организация может использовать остаточный подход для оценки цены обособленной продажи товара или услуги лишь в случае соблюдения одного из критериев : организация продает один и тот же товар или услугу различным покупателям (одновременно или почти одновременно), получая при этом существенно различающиеся суммы (т.е. цена продажи является в высшей степени переменной, поскольку типичная цена обособленной продажи не является очевидной на основе операций в прошлом или других наблюдаемых подтверждений); либо организация еще не установила цену на такой товар или услугу, а товар или услуга ранее не продавались отдельно (т.е. цена продажи является неопределенной).

Для оценки цен обособленной продажи товаров или услуг, обещанных по договору, может понадобиться комбинация методов, если два (две) или несколько таких товаров или услуг имеют в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи.

Согласно МСФО МСФО (IFRS) 15 покупатель получает скидку за покупку пакета товаров или услуг, если сумма цен обособленной продажи таких обещанных товаров или услуг по договору превышает обещанное возмещение по договору. Организация должна распределять всю скидку на одну или несколько, но не все, обязанности к исполнению по договору в случае соблюдения всех критериев:

– организация регулярно продает каждый отличимый товар или услугу (или каждый пакет отличимых товаров или услуг) в договоре в отдельности;

– организация также регулярно продает в отдельности пакет (или пакеты) некоторых таких отличимых товаров или услуг со скидкой к цене обособленной продажи товаров или услуг в каждом пакете; и

– скидка, относящаяся к каждому пакету товаров или услуг, является практически такой же, как и скидка в договоре, а анализ товаров или услуг в каждом пакете обеспечивает наблюдаемое подтверждение обязанности к исполнению (или обязанностей к исполнению), к которой относится вся скидка, предусмотренная в договоре.

После заключения договора цена сделки может измениться ввиду различных причин, включая разрешение неопределенности или прочие изменения обстоятельств, которые изменяют сумму возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на обещанные товары или услуги.

В финансовых отчетах раскрывается: выручка по категориям, отражающих характер, величину, распределение во времени и неопределённость выручки и денежных потоков; остатки по договорам (дебиторская задолженность, активы и обязательства) на начало и конец периода и выручка, признанная в течение периода в результате изменения остатков; качественная и количественная информация о значительных изменениях в остатках по договорам; учётная политика в части выполнения своих обязанностей к исполнению (после отгрузки, после доставки, по мере предоставления услуг или по завершении услуг), обязательств в отношении возвратов, возмещения стоимости и других аналогичных обязательств и гарантий; информация о цене сделки, распределенной между оставшимися обязанностями к исполнению, и сроках признания выручки; метод признания выручки по обязанностям к исполнению, выполняемым в течение периода времени с обоснованием его применения; суждения о переходе контроля для обязанностей к исполнению, выполняемых в определённый момент времени; информация о методах, исходных данных и допущениях, использованных для определения и распределения цены сделки

6.2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налог на прибыль»

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 ., целью стандарта является определить порядок учета налогов на прибыль

МСФО (IAS) 12 определяет порядок учета налогов на прибыль, а также налоговых последствий: операций текущего периода, которые отражены в финансовой отчетности; будущего возмещения/погашения активов и обязательств, которые отражены в бухгалтерском балансе.

МСФО (IAS) 12 применяется при учете налогов на прибыль, включая: налоги, определяемые исходя из величины налогооблагаемой прибыли, в

соответствии с национальным налоговым законодательством и законодательством других государств и налоги на доход, удерживаемые у источника дохода (налоги, уплачиваемые дочерней или ассоциированной компанией или в рамках совместной деятельности с прибылью, распределенной в пользу отчитывающейся компании).

Согласно п. 5 (IAS) 12 Бухгалтерская прибыль – прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) – прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой (которого) подлежат уплате (возмещению) налоги на прибыль

МСФО (IAS) 12 требует от компаний отражать налоговые последствия операций так же, как отражаются сами операции, т.е.:

- по операциям, отражаемым в отчете о прибылях и убытках, все налоговые последствия также отражаются в отчете о прибылях и убытках;

- по операциям, отражаемым непосредственно на счетах капитала, налоговые последствия также отражаются на счетах капитала.

Налоги на прибыль включают в себя все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с налогооблагаемых прибылей также налоги, удерживаемые у источника и уплачиваемые дочерней или ассоциированной организацией или объектом совместного предпринимательства с сумм, распределяемых в пользу отчитывающейся организации.

Неоплаченные суммы текущего налога за текущий и предыдущие периоды признаются в качестве обязательства. Если сумма, которая уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива.

Постоянные разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью возникают в том случае, когда признанный в бухгалтерском учете доход или расход не включается в налогооблагаемую прибыль.

Государственные субсидии могут предоставляться на безвозмездной основе и не облагаться налогом. Проценты на государственные облигации часто не облагаются налогами. Штрафы, выплачиваемые компанией, обычно не вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли.

Расчет влияния таких операций В дальнейшем постоянные разницы не учитываются и не влекут за собой возникновения активов или обязательств по отложенным налогам.

Однако МСФО (IAS) 12 определяет порядок отражения временных разниц в результате субсидий или инвестиционных налоговых кредитов, которые изменяют время уплаты налогов. Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, кроме случаев, когда данное налоговое обязательство возникает в результате: первоначального признания гудвила; или первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая: не

является объединением бизнесов; на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток); и на момент ее совершения не приводит к возникновению равновеликих налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц.

Временные разницы – разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства.

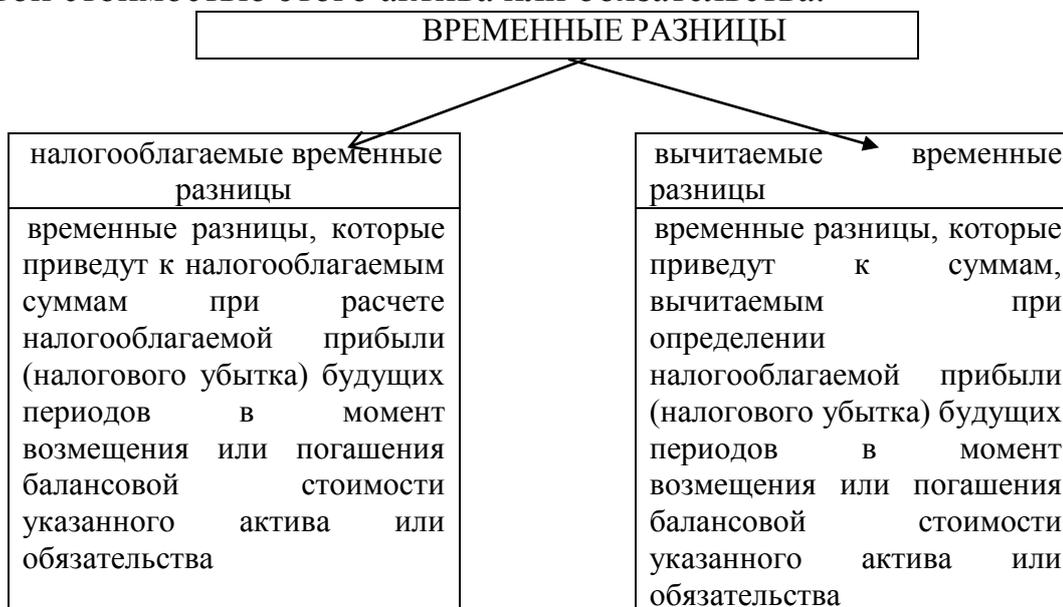


Рисунок 34 – Временные разницы

Налоговая стоимость актива или обязательства – сумма, в которой определяется указанный актив или обязательство для целей налогообложения.

Расход по налогу (доход по налогу) включает в себя расход (доход) по текущему налогу и расход (доход) по отложенному налогу.

Текущий налог – сумма налогов на прибыль, подлежащих уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Отложенные налоговые обязательства – суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы – суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков; и
- перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот.

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой является вероятным наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть

вычитаемую временную разницу, кроме случаев, когда этот отложенный налоговый актив возникает в результате первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая:

- не является объединением бизнесов;
- на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток); и
- на момент ее совершения не приводит к возникновению равновеликих налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц.

Само признание обязательства предполагает, что его балансовая стоимость будет погашена в будущих периодах через отток из организации ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды. Когда происходит отток ресурсов из организации, возможно, что их стоимость, частично или полностью, будет приниматься к вычету при определении налогооблагаемой прибыли более позднего периода, чем тот, в котором было признано это обязательство.

Прибыли (убытки) по долговому инструменту являются налогооблагаемыми (вычитаемыми) только в случае их реализации. Прибыли (убытки), возникающие при продаже или погашении долгового инструмента, рассчитываются для целей налогообложения как разница между полученной суммой и первоначальной стоимостью долгового инструмента.

Налоговая база актива (или обязательства) – это стоимость данного актива (или обязательства) для целей налогообложения. Налоговая база актива может быть представлена, например, стоимостью основных средств, которая списывается на расходы посредством амортизации для целей налогообложения.

Бухгалтерский учет налогов упрощается, когда хозяйственная операция регистрируется как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения в одном отчетном периоде. В таком случае учитывается налог на прибыль, а отложенный налог не начисляется.

Отложенный налог используется в целях определения будущих налоговых выплат, обусловленных операциями, которые были осуществлены в текущем году. Он представляет собой налог к уплате, и как иные начисленные суммы, будет сторнирован (компенсирован) после фактической уплаты налога.

Со временем отложенные налоги компенсируются (сторнируются) и, таким образом, их стоимость погашается. Это дает возможность пользователям финансовой отчетности получить более целостную картину.

Основные компоненты расхода (дохода) по налогу должны раскрываться по отдельности. Компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать:

- расход (доход) по текущему налогу;
- любые корректировки, признанные в отчетном периоде в отношении текущего налога предыдущих периодов;

– сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц;

– сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов;

– величину выгоды, связанной с использованием ранее не признанного налогового убытка, налоговой льготы или временной разницы того или иного прошлого периода для уменьшения расхода по текущему налогу на прибыль;

– величину выгоды, связанной с использованием ранее не признанного налогового убытка, налоговой льготы или временной разницы того или иного прошлого периода для уменьшения расхода по отложенному налогу.

Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

– совокупная величина текущего и отложенного налогов, относящихся к статьям, которые отражаются непосредственно на счетах собственного капитала по дебету или по кредиту;

– сумма налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного;

– объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в одной из следующих форм (либо в обеих этих формах): числовая сверка между расходом (доходом) по налогу и результатом умножения бухгалтерской прибыли на применимую ставку (применимые ставки) налога с дополнительным раскрытием информации о методе расчета применимой ставки (применимых ставок) налога; или числовая сверка между средней эффективной ставкой налога и применимой ставкой налога с дополнительным раскрытием информации о методе расчета применимой ставки налога;

– объяснение изменений в применимой ставке (ставках) налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

– сумма (и дата истечения срока действия, если применимо) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот, в отношении которых не признается отложенный налоговый актив в отчете о финансовом положении;

– совокупная величина временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации и с долями участия в совместном предпринимательстве, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства;

– в отношении каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот: сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении, по каждому представленному периоду; сумма дохода или расхода по отложенному налогу, признанная в составе прибыли или убытка, если она не очевидна из изменений в суммах, признанных в отчете о финансовом положении;

– в отношении каждого вида прекращенной деятельности расход по налогу, касающийся: прибыли или убытка от прекращения деятельности; и

прибыли или убытка от обычной деятельности по прекращенному виду деятельности, вместе с соответствующими суммами за каждый представленный предыдущий период;

– сумма налоговых последствий в отношении дивидендов акционерам организации, предложенных или объявленных до даты одобрения финансовой отчетности к выпуску, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности.

6.3 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию» устанавливает принципы определения и представления информации о прибыли на акцию, с тем чтобы облегчить сравнение результатов деятельности различных организаций за один отчетный период или одной организации за различные отчетные периоды.

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» применяют в отношении: отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организации, обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которой обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки) или предоставившей или находящейся в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другому регулирующему органу в целях выпуска обыкновенных акций в открытое обращение; и консолидированной финансовой отчетности группы с материнской организацией, обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которой обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки) или предоставившей или находящейся в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другому регулирующему органу в целях выпуска обыкновенных акций в открытое обращение.

Организация рассчитывает базовую прибыль на акцию по данным о прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, и по данным о прибыли или убытке от продолжающейся деятельности, приходящемся на долю этих участников в капитале, если такой показатель представляется. Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода (знаменатель).

Организация рассчитывает разводненную прибыль на акцию по данным о прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, и по данным о прибыли или убытке от продолжающейся деятельности, приходящемся на долю этих участников в капитале, если такой показатель представляется.

Потенциальные обыкновенные акции считаются разводняющими только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к уменьшению прибыли на акцию или увеличению убытка на акцию от продолжающейся деятельности. Организация использует прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящийся на долю материнской организации, как контрольный показатель при определении того, являются ли потенциальные обыкновенные акции разводняющими или антиразводняющими.

Расчет базовой прибыли на акцию	Базовая чистая прибыль на акцию = $\frac{\text{Чистая прибыль (убыток) за отчетный период}}{\text{Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении за отчетный период}}$
Расчет чистой прибыли (убытка) за отчетный период	Для расчета базовой прибыли на акцию чистая прибыль или убыток за период, причитающиеся владельцам обыкновенных акций, принимаются равными чистой прибыли или убытку за период за вычетом дивидендов на привилегированные акции.
Расчет средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении	Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, отражает тот факт, что величина акционерного капитала может изменяться в течение периода в связи с тем, что большее или меньшее количество акций находится в обращении в разные моменты времени. Этот показатель равняется количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало периода, скорректированному на количество обыкновенных акций, выкупленных или размещенных в течение периода, умноженному на взвешенный временной коэффициент. Взвешенный временной коэффициент определяется как частное от деления количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде; во многих случаях, при наличии достаточных оснований, допускается приблизительный расчет средневзвешенного показателя.

Рисунок 35– Оценка базовой и разводненной прибыли на акцию

Разводнение – уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Антиразводнение – увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Для расчета разводненной прибыли на акцию количество обыкновенных акций определяется как средневзвешенное количество обыкновенных акций, плюс средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены при конвертации всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции. Разводняющие потенциальные обыкновенные акции считаются конвертированными в обыкновенные в начале периода или в день эмиссии потенциальных обыкновенных акций, если это произошло позднее.

Разводняющие потенциальные обыкновенные акции определяются независимо для каждого представленного периода. Количество разводняющих потенциальных обыкновенных акций, включаемых в расчет показателя за период с даты начала года до соответствующей даты, не равно средневзвешенному значению количества разводняющих потенциальных

обыкновенных акций при расчетах за каждый из промежуточных периодов.

Потенциальные обыкновенные акции взвешиваются за период, в котором они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, аннулированные или утратившие силу в течение данного периода, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию только за ту часть периода, в течение которой они находились в обращении.

Организация представляет в отчете о совокупном доходе показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, рассчитанные по прибыли или убытку от продолжающейся деятельности, приходящемуся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, а также по прибыли или убытку, приходящемуся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации за данный период, по каждому классу обыкновенных акций, имеющему различные права участия в прибыли за период

Организация раскрывает следующую информацию:

– суммы, использованные в качестве числителей при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию, а также сверку этих сумм с прибылью или убытком, приходящимся на долю материнской организации за данный период. Сверка должна отражать влияние на показатель прибыли на акцию каждого класса инструментов, который влияет на этот показатель;

– средневзвешенное количество обыкновенных акций, использованное при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию в качестве знаменателя, а также сверку этих знаменателей друг с другом. Сверка должна учитывать влияние на показатель прибыли на акцию каждого класса инструментов, который влияет на этот показатель;

– инструменты (включая акции, выпускаемые с условием), которые могли бы привести к разводнению базовой прибыли на акцию в будущем, но не были включены в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку в представленные периоды их эффект был антиразводняющим;

– описание операций с обыкновенными акциями или с потенциальными обыкновенными акциями, которые были совершены после конца отчетного периода и которые существенно изменили бы количество обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении на конец периода, если бы эти сделки были проведены до конца отчетного периода.

6.4 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» устанавливает правила учета и отражения в финансовой отчетности по МСФО информации о приобретении одной организацией контроля над другой организацией или бизнесом. Стандарт посвящен вопросам объединения бизнесов, в частности, как бизнес учитывать при признании, как оценивать гудвил, неконтролирующие доли, приобретенные активы и обязательства.

Согласно п.3 МСФО (IFRS) 3, когда одна организация (организация-приобретатель) приобретает контроль над другой организацией (организация-цель) или бизнесом (например, приобретая более 50% голосующих акций), это рассматривается как объединение бизнесов. Контроль приобретается в том случае, когда выполняются все следующие условия (п. 7 МСФО (IFRS) 10):

1) организация-приобретатель обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций;

2) организация-приобретатель подвержена риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций или имеет право на получение таких доходов;

3) организация-приобретатель имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для влияния на величину своих доходов.

Организация-приобретатель должна отразить объединение бизнесов в своей финансовой отчетности, используя метод приобретения, который предполагает, что организация-приобретатель оценивает активы и обязательства организации-цели на дату приобретения контроля и отражает их в своей финансовой отчетности по их справедливой стоимости. Разница между стоимостью приобретения и справедливой стоимостью активов и обязательств организации-цели отражается в виде прибавки к гудвиллу или миноритарному интересу.

МСФО (IFRS) 3 также требует от организации-приобретателя раскрытия информации о приобретении контроля над организацией-целью, включая информацию о стоимости приобретения, справедливой стоимости активов и обязательств организации-цели, а также информацию о влиянии объединения бизнесов на финансовые результаты организации-приобретателя.

Цель МСФО (IFRS) 3 – обеспечить правильное и прозрачное отражение информации о приобретении контроля над организацией-целью и его влиянии на финансовую позицию и результаты деятельности организации-приобретателя.

Организация должна определить, является ли операция или иное событие объединением бизнесов, используя определение в МСФО (IFRS) 3, которое требует, чтобы приобретенные активы и принятые обязательства составляли бизнес. Если приобретенные активы не являются бизнесом, то отчитывающаяся организация должна учитывать такую операцию или событие как приобретение актива (п. 3 МСФО (IFRS) 3).

2. Метод приобретения

Объединение бизнесов – операция или иное событие, при котором приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами (п. 3 МСФО (IFRS) 3, Приложение А к МСФО (IFRS) 3).

Организация должна учитывать каждое объединение бизнесов по методу приобретения. Применение метода приобретения требует (п. 4 и 5 МСФО (IFRS) 3):

1) идентифицировать приобретателя;

2) определить дату приобретения;

3) признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения;

4) признать и оценить гудвил или прибыль от выгодного приобретения.

2.1. Идентификация приобретателя

Приобретатель - организация, которая получает контроль над объектом приобретения и, как правило, выпускает доли в капитале (п. 7 МСФО (IFRS) 3).

Факты и обстоятельства, применяемые для идентификации приобретателя при объединении бизнесов, осуществляемом путем обмена долей в капитале (п. В15 приложения В к МСФО (IFRS) 3):

1. Относительные права голоса в объединенной организации после объединения бизнесов. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, собственники которой как группа сохраняют или получают наибольшую часть прав голоса в объединенной организации. При определении того, какая группа собственников сохраняет или получает наибольшую часть прав голоса, организация должна рассмотреть существование любых необычных или специальных договоренностей о голосовании и опционов, варрантов или конвертируемых ценных бумаг.

2. Существование большой голосующей доли меньшинства в объединенной организации, если ни у одного другого собственника или организованной группы собственников нет значительного голосующего пакета. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, единственный собственник или организованная группа собственников, которая является держателем наибольшей голосующей доли меньшинства в объединенной организации.

3. Состав органа управления объединенной организации. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, собственники которой имеют возможность выбирать, назначать или снимать большинство членов органа управления объединенной организации.

4. Состав старшего руководства объединенной организации. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, (прежнее) руководство которой доминирует в составе руководства объединенной организации.

5. Условия обмена долей в капитале. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, которая платит премию сверх справедливой стоимости долей в капитале до объединения другой объединяющейся организации или организаций.

Под объектом приобретения понимается бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает приобретатель при объединении бизнесов. Бизнес – интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или каких-либо иных экономических выгод непосредственно инвесторам или другим собственникам, участникам или.

В отношении каждого объединения бизнесов одна из объединяющихся

организаций должна быть идентифицирована как приобретатель – организация, которая получает контроль над другой организацией, то есть объектом приобретения.

Бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые способны создать отдачу. Эти элементы бизнеса заключаются в следующем:

Вклад: Любой экономический ресурс, который создает или может создать отдачу в результате применения одного или более процессов.

Процесс: Любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу или вкладам создает или может создать отдачу (процессы стратегического управления, операционные процессы, процессы по управлению ресурсами).

Эти процессы, как правило, документируются, но организованная рабочая сила, имеющая необходимые навыки и опыт и выполняющая требования правил и соглашений, может обеспечить необходимые процессы, которые могут быть применены к вкладам с целью создания отдачи.

Отдача: Результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые обеспечивают или способны обеспечить доход в форме дивидендов, снижения затрат или другой экономической выгоды непосредственно инвесторам или другим собственникам, членам или участникам.

Приобретатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, на которую он получает контроль над объектом приобретения.

Дата, когда приобретатель получает контроль над объектом приобретения, как правило, является датой, когда приобретатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства объекта приобретения, – датой закрытия. Однако приобретатель может получить контроль на дату, которая либо раньше, либо позже, чем дата закрытия.

Приобретатель мог бы получить контроль над объектом приобретения множеством – способов, например:

- 1) путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, которые составляют бизнес);
- 2) путем принятия обязательств;
- 3) путем выпуска долей в капитале;
- 4) путем предоставления более одного вида возмещения;
- 5) без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора.

Актив является идентифицируемым, если он:

- 1) отделен, то есть может быть отсоединен или выделен от организации и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация это сделать;

- 2) возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли такие права передать или отделить от

организации или от других прав и обязанностей.

На дату приобретения приобретатель должен признать отдельно от гудвилла идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения.

Чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны соответствовать определениям активов и обязательств, изложенным в «Концептуальных основах финансовой отчетности», на дату приобретения.

Приобретатель должен оценить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения (п. 18 МСФО (IFRS) 3).

Гудвилл – актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно.

Приобретатель должен признать гудвилл на дату приобретения, оцененный как превышение переданного возмещения, оцененного в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который в целом требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения и суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной в соответствии с МСФО (IFRS) 3 и справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, над чистой суммой идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оцененных в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Время от времени приобретатель совершает выгодную покупку, которая является объединением бизнесов, при котором чистая сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения превышает совокупность переданного возмещения, суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения и справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно.

Прежде чем признать прибыль при выгодной покупке, приобретатель должен повторно рассмотреть вопрос о том, правильно ли он идентифицировал все приобретенные активы и все принятые обязательства, и признать любые дополнительные активы или обязательства, идентифицированные при таком рассмотрении.

Если такое превышение сохраняется после пересмотра, то приобретатель должен признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения.

6.5 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 Оценка справедливой стоимости»

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации в 2015 году определяет понятие «справедливая стоимость» как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

МСФО (IFRS) 13 не применяется в следующих случаях:

- когда выполняются операции по финансовой аренде (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда»);
- происходит оценка чистой цены продажи запасов (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- оценка стоимости от использования активов (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»);
- осуществляются платежи, основанные на акциях (учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»).

Оценка справедливой стоимости осуществляется для конкретного актива или обязательства. При оценке справедливой стоимости предприятие должно учитывать характеристики актива или обязательства, например:

- состояние актива;
- местонахождение актива;
- ограничения на продажу или использование актива.

Оценка справедливой стоимости предполагает проведение операции по продаже актива или передаче обязательства:

- на рынке, который является основным для данного актива или обязательства;
- при отсутствии основного рынка на рынке, наиболее выгодном для данного актива или обязательства.

Оценка справедливой стоимости применяется к первоначальной и последующей оценке. В случае, если цена операции не равна справедливой стоимости актива или обязательства, то предприятие должно признавать возникающий при этом доход или убыток.

Однако необходимо вносить изменения в метод оценки в следующих случаях:

- если развиваются новые рынки;
- становится доступной новая информация;
- ранее используемая информация больше не является доступной;
- совершенствуются методы оценки;
- изменяются рыночные условия.

Оценка справедливой стоимости требует, чтобы компания определила следующие компоненты:

- актив или обязательство, подлежащие оценке (соответственно единице учета);

– в отношении нефинансового актива – базовую предпосылку, являющуюся уместной для оценки (сообразно наилучшему и наиболее эффективному использованию этого актива);

– основной (или наиболее выгодный) рынок в отношении данного актива или обязательства;

– метод оценки, необходимый для определения справедливой стоимости с учетом наличия информации для получения исходных данных, представляющих собой допущения, которые использовались бы участниками рынка при определении цены на актив или обязательство, а также уровень в иерархии справедливой стоимости, к которому относятся эти исходные данные.

В соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» «компания должна выбрать такой метод оценки, который был бы уместен в данных обстоятельствах, для которого существовало бы достаточно информации для оценки справедливой стоимости и который позволил бы компании в большей степени использовать рыночные данные и в меньшей степени нерыночные допущения и предположения». МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет три основных метода оценки для определения справедливой стоимости активов или обязательств:

1. Рыночный подход;
2. Доходный подход;
3. Затратный подход.

В рамках этих подходов существуют виды оценки, которые применяются в зависимости от типа актива (обязательства).

Таблица 5 – Основные методы оценки справедливой стоимости активов и обязательств подходы к оценке

Рыночный подход	Доходный подход	Затратный подход
Метод сопоставимых компаний (guideline company method) в основном используется при оценке финансовых инструментов	Метод дисконтирования денежных потоков (discounted cash flow method) - наиболее популярный метод в рамках доходного подхода; чаще всего используется при оценке бизнеса	Метод скорректированных чистых активов (adjusted nets assets method) может использоваться при оценке бизнеса
Метод сопоставимых сделок (comparable transactions method) используется при оценке различных активов, котируемых на регулируемом рынке	Метод освобождения от роялти (relief from royalty method) используется при оценке нематериальных активов, например торговых знаков, патентов	Метод стоимости замещения (current replacement cost method) в основном используется при оценке основных средств
Метод продаж (direct sales comparison method) в основном используется при оценке коммерческой недвижимости	Метод избыточных прибылей (multi-period excess earnings method) используется при оценке гудвилла и нематериальных активов	

Сразу стоит отметить, что указанные подходы не могут одновременно применяться ко всем активам и обязательствам. При расчете справедливой стоимости актива (обязательства) компания может использовать один или несколько подходов в зависимости от характеристики оцениваемого объекта и наличия необходимых и достаточных данных для оценки. Например, если компания определяет справедливую стоимость активов или обязательств, которые котируются на регулируемом рынке, то в данном случае достаточно использовать только один рыночный подход. Если же компания производит оценку бизнеса, то будет более правильным использовать несколько подходов. При использовании нескольких подходов полученные результаты, как правило, оцениваются и взвешиваются, и рассчитывается разумный диапазон справедливой стоимости. Справедливая стоимость будет представлять собой ту величину в пределах данного диапазона, которая является наиболее репрезентативной в сложившихся обстоятельствах.

Рыночный подход МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет как «метод оценки, который использует цены и другие данные, основанные на результатах рыночных сделок, связанных с участием идентичных или сопоставимых активов и обязательств, или группы активов и обязательств (например, бизнес)».

Таблица 6 – Рыночный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Данный подход наиболее точно отражает рыночную стоимость активов (обязательств) или бизнеса	Не всегда возможно определить основной рынок для определенных видов сделок
При использовании данного подхода в наименьшей степени применяются нерыночные оценки и допущения	Могут быть сложности в оценке сопоставимых рыночных сделок из-за отсутствия общедоступной информации
Данный подход наилучшим образом определяет справедливую стоимость в соответствии с трактовкой стандарта	Возможно допущение грубых ошибок в применении корректировок к выбранным рыночным сделкам — аналогам
	Справедливая стоимость, рассчитанная с помощью рыночного подхода, подвержена изменению из-за волатильности рынка (например, снижается рыночная капитализация компании вследствие ухудшения экономической ситуации в стране)

Основные шаги при применении рыночного подхода (на примере метода сравнения сопоставимых сделок):

1. Проводится анализ и изучение рынка, а также сегмента, к которому принадлежит оцениваемый объект;
2. Осуществляется поиск и идентификация аналогичных (сопоставимых) сделок на рынке;
3. После нахождения аналогичных сделок производится сопоставление их с оцениваемым объектом;
4. К выбранным сделкам применяются корректировки для сближения с оцениваемым объектом;
5. Определяется справедливая стоимость оцениваемого объекта.

Доходный подход МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет как «метод оценки, который приводит будущие денежные доходы и расходы («денежные потоки») к текущей (дисконтированной) стоимости. Справедливая стоимость определяется исходя из текущих ожиданий рынка о будущих денежных потоках».

Таблица 7 – Доходный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Стоимость актива или бизнеса равна текущей стоимости всех будущих выгод, генерируемых данным активом или бизнесом	Прогноз будущих денежных потоков может отличаться от фактических результатов
Входящие данные, используемые в модели, могут быть изменены в зависимости от специфики оцениваемого объекта или бизнеса (например, премия за риск, прогнозируемый рост, прогнозируемый уровень денежного потока и т. д.)	Компания может неправильно выбрать ставку дисконтирования или неправильно оценить рискованность будущих денежных потоков, что серьезно может повлиять на расчет справедливой стоимости
	Расчет модели довольно прост, и следствием этого может быть: <ul style="list-style-type: none"> • упрощение; • недостаток анализа; • использование нецелесообразных данных, например завышенного коэффициента роста в прогнозном периоде или неправильной ставки дисконтирования

Рассмотрим некоторые примеры использования доходного подхода.

Метод дисконтирования денежных потоков (Discounted cash flow method) определяет стоимость актива или бизнеса путем расчета его стоимости в зависимости от ожидаемых доходов за будущие периоды, приведенных к текущему периоду.

Основные шаги при применении метода дисконтирования денежных потоков:

1. определяется актив или группа активов и обязательств (бизнес), подлежащих оценке;

2. определяется прогнозный период (например, пять лет);

3. прогнозируются будущие денежные потоки, которые будут генерироваться оцениваемым активом или бизнесом (как правило, используются денежные потоки после уплаты налогов; будущие денежные потоки определяются на основе различных сценариев с учетом разной степени вероятности);

4. определяется ставка дисконтирования (она выбирается исходя из стоимости денег во времени и рисков, связанных с будущими денежными потоками; выбор подходящей ставки дисконтирования является одной из спорных тем, возникающих в процессе оценки);

5. будущие денежные потоки за прогнозный период приводятся (дисконтируются) к текущей стоимости с использованием соответствующей

ставки дисконтирования, таким образом рассчитывается приведенная стоимость актива за прогнозный период;

6. определяется текущая стоимость будущих потоков в постпрогнозный период (терминальная стоимость), если в этом есть необходимость;

7. определяется справедливая стоимость бизнеса путем суммирования приведенной и терминальной стоимости (то есть суммирования всех текущих стоимостей будущих денежных потоков в прогнозный и постпрогнозный периоды).

Метод освобождения от роялти (Relief from royalty method) обычно используется для оценки стоимости нематериальных активов, которые могут быть лицензированы, то есть передаваться третьим лицам на определенный срок за определенное вознаграждение (роялти), например торговые знаки, лицензии, патенты. Роялти обычно выражается в процентах от общей выручки, полученной от продажи товаров, произведенных с использованием нематериального актива. Размер роялти определяется на основании анализа рынка. Этот метод несет черты как доходного, так и рыночного подхода.

Согласно данному методу справедливая стоимость нематериального актива представляет собой текущую стоимость будущих лицензионных платежей («приведенную стоимость») в течение экономического срока службы актива, которую заплатила бы компания, если бы не владела данным нематериальным активом («освобождение от роялти»).

Основные шаги при применении метода освобождения от роялти:

1. определяется нематериальный актив, подлежащий оценке;

2. определяется срок полезного использования нематериального актива, который может быть как конечным, так и неопределенным во времени; также следует помнить, что юридический и экономический срок полезного использования могут не совпадать, поэтому необходимо делать реалистичный прогноз относительно срока использования актива;

3. составляется прогноз объема продаж, связанный с использованием нематериального актива в течение срока полезного использования;

4. определяется ставка роялти на основании анализа данных о сопоставимых рыночных сделках (если такая информация отсутствует, можно использовать справочники с базами данных о ставках роялти на аналогичные активы, подобные справочники можно найти в интернете или в различных периодических изданиях, специализирующихся на оценке);

5. рассчитывается сумма роялти путем умножения ставки роялти на прогнозируемый объем продаж;

6. определяется ставка дисконтирования;

7. будущие денежные потоки приводятся (дисконтируются) к текущей стоимости нематериального актива с использованием соответствующей ставки дисконтирования;

8. рассчитывается справедливая стоимость нематериального актива путем суммирования всех текущих стоимостей будущих денежных потоков.

В понимании МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

затратный подход – это метод оценки, который определяет текущую стоимость замещения оцениваемого актива. Стандарт говорит о том, что справедливая стоимость представляет собой сумму затрат, которую понесет любой участник рынка, являющийся покупателем актива, чтобы приобрести или построить замещающий актив, обладающий сопоставимыми функциональными характеристиками, с учетом износа. Понятие износа охватывает физический износ, функциональное (технологическое) устаревание и экономическое (внешнее) устаревание и является более широким, чем понятие амортизации для целей финансовой отчетности (распределение исторической стоимости) или налоговых целей. Во многих случаях метод текущей стоимости замещения применяется для оценки справедливой стоимости материальных активов, которые используются в сочетании с другими активами либо с другими активами и обязательствами.

Таблица 8 – Затратный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Может быть применим для легко заменяемых и ликвидных на рынке активов	Не дает полноценного анализа экономических выгод, связанных с оцениваемым активом или бизнесом
Исторические (понесенные) затраты довольно легко получить и проверить	Может быть неприменим для определенных видов активов, например: нематериальных активов; <ul style="list-style-type: none"> • активов, которые являются уникальными, не имеющими аналогов на рынке, так как эти активы не могут быть легко замещены или восстановлены аналогичными объектами
Дает возможность решить, что лучше: воспроизвести объект или купить его?	Поправки на альтернативные издержки или потенциальное обесценение активов часто не принимаются во внимание при расчете затратным подходом

Есть небольшие различия в применении затратного подхода при оценке активов и оценке бизнеса:

- при оценке активов основной упор делается на стоимость замещения;
- при оценке бизнеса активы и обязательства компании оцениваются индивидуально, а потом зачитываются друг против друга для определения текущей стоимости собственного капитала (метод скорректированных чистых активов).

При выборе того или иного подхода для оценки справедливой стоимости необходимо учитывать следующие факторы.

Во-первых, решение о выборе подхода зависит от природы оцениваемого объекта.

Во-вторых, компания должна учитывать достоинства и недостатки каждого подхода, а также уровень допущений, применяемых в нем. Например, допущения, используемые в одном подходе, могут быть более объективными в связи с использованием рыночных показателей или требовать меньше субъективных корректировок, чем в другом подходе.

В-третьих, желательно, чтобы компания использовала несколько подходов для оценки справедливой стоимости и сравнивала полученные результаты в рамках нескольких подходов. Использование как минимум двух подходов при оценке справедливой стоимости позволяет обеспечить дополнительную проверку полученных результатов и более точно оценить справедливую стоимость. Если компания применила несколько подходов и получила существенно отличающиеся друг от друга результаты, это может означать, что компания ошиблась в расчетах или в допущениях, используемых в расчетах, и ей нужно провести дополнительный анализ. Как правило, если компания использует корректные данные и допущения при расчете справедливой стоимости в рамках рыночного и доходного подходов, полученные результаты находятся приблизительно в одинаковом диапазоне.

Выбор и правильное использование метода оценки справедливой стоимости требуют высокого уровня квалификации в области оценки, глубоких знаний об оцениваемом активе, обязательстве или бизнесе, а также широкого применения профессионального суждения. Поэтому к оценке дорогостоящих активов, обязательств или бизнеса желательно привлекать профессиональных оценщиков. Также в процессе оценки стоит принимать участие прочим департаментам компании в зависимости от ее структуры.

Для того чтобы добиться наибольшей последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и раскрываемой в их отношении информации, настоящий МСФО устанавливает иерархию справедливой стоимости, которая предусматривает группировку исходных данных, включаемых в методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, по трем уровням. В рамках иерархии справедливой стоимости наибольший приоритет отдается ценовым котировкам (некорректируемым) активных рынков для идентичных активов или обязательств (исходные данные Уровня 1) и наименьший приоритет - ненаблюдаемым исходным данным (исходные данные Уровня 3).

Изменения, возникающие в результате изменения метода оценки справедливой стоимости, отражаются как изменение бухгалтерской оценки (в соответствии с МСФО (IAS) 8).

Контрольные вопросы

1. Какова цель МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»?
2. Охарактеризуйте общие требования к признанию выручки.
3. В чем суть основного принципа МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»?
4. Какие критерии учитывает организация в договоре с покупателем? Охарактеризуйте условия признания выручки
5. Как определить контрактные (договорные) обязательства?
6. Каков порядок распределения цены (стоимости) операции на обязанности к исполнению?

7. Как определить Цену обособленной продажи (товара или услуги)
8. В чем суть модификации договора?
9. Дайте характеристику модель формирования и признания выручки согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».
10. Каковы этапы формирования и признания выручки?
11. Дайте определение дохода в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»?
12. В чем суть бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли?
13. Каков порядок признания обязательств и активов по текущему?
14. Как Вы понимаете Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы ?
15. Что представляют собой временные разницы?
16. Каким образом осуществляется расчет и отражение налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности?
17. Как организация рассчитывает базовую прибыль на акцию?
18. Что такое разводненную прибыль и как его рассчитать?
19. Какова сфера применения МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»?
20. Как вы понимаете объединение бизнесов?
21. Какие требования предъявляются к объединению бизнесов по методу приобретения?
22. Что такое гудвилл и как порядок его признания при объединении бизнесов?
23. Охарактеризуйте способы получения контроля над объектом приобретения при объединении бизнесов.
24. Дайте определение понятия «справедливая стоимость».
25. Перечислите методы оценки для определения справедливой стоимости активов или обязательств.
26. Что такое рыночный подход оценки справедливой стоимости и каковы его достоинства и недостатки?
27. Приведите примеры использования доходного подхода при оценке справедливой стоимости активов и обязательств.
28. Как определить стоимость актива или бизнеса методом дисконтирования денежных потоков?
29. В каких случаях используется метод освобождения от роялти (Relief from royalty method)?
30. В чем достоинства и недостатки затратного подхода оценки справедливой стоимости?

Заключение

Одной из характерных черт современной международной системы стала активная работа по подготовке, согласованию и внедрению международных стандартов финансовой отчетности. Переход на МСФО открывает существенные преимущества для компаний и государств.

Во-первых, МСФО является важным элементом корпоративного управления и позволяет создать основу для объективного информирования акционеров и прочих заинтересованных лиц о положении дел в компании.

Во-вторых, формирование отчетности в соответствии с МСФО позволяет компаниям приобщиться к международным рынкам капитала.

В-третьих, отчетность, подготовленная по МСФО, отличается информативностью и полезностью для пользователей как внутри страны, так и за рубежом.

В-четвертых, использование международных стандартов финансовой отчетности позволяет значительно сократить время на разработку национальных стандартов.

В-пятых, активное использование международных стандартов позволяет поднять престижность профессии бухгалтера, так как предполагает очень высокий уровень квалификации персонала, который сможет принимать решение в условиях неопределенности на основе профессионального суждения профессионала.

ТЕСТЫ

1. Какова цель деятельности МСФО:

- а) разработка единого комплекта высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов финансовой отчетности;
- б) внедрение и контроль за соблюдением стандартов финансовой отчетности;
- в) сотрудничество с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности;
- г) все ответы верны.

2. Международные стандарты финансовой отчетности предназначены:

- а) для обеспечения сопоставимости финансовой отчетности предприятий во всем мире;
- б) для доступности восприятия финансовой отчетности предприятий внешними пользователями из различных стран;
- в) для формирования показателей финансовой отчетности любого предприятия, предназначенной для налоговой инспекции, в любой стране.

3. Что такое принципы подготовки и составления финансовой отчетности:

- а) один из МСФО;
- б) документ, формирующий концептуальную основу МСФО;
- в) интерпретация к стандарту финансовой отчетности.

4. Имеют ли принципы подготовки и составления финансовой отчетности преимущества над положениями МСФО:

- а) имеют;
- б) не имеют;
- в) не имеют;
- г) при конфликте между принципами и каким-либо МСФО последний имеет преимущество.

5. Каковы обязанности Совета по МСФО:

- а) подготовка и публикация проектов МСФО;
- б) установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по результатам предварительного обсуждения МСФО;
- в) подготовка и издание МСФО;
- г) все ответы верны.

6. Что разъясняют принципы подготовки и составления финансовой отчетности:

- а) цели финансовой отчетности;
- б) качественные характеристики, определяющие полезность информации финансовой отчетности;
- в) порядок определения, признания и оценки элементов финансовой отчетности;

- г) сущность капитала и содержание концепции его поддержания;
- д) все ответы верны.

7. Комитет по международным стандартам учёта создан в 1973 г.:

- а) соглашением между правительствами из одиннадцати стран;
- б) решением международного конгресса бухгалтеров в 1973 г.;
- в) Соглашением между профессиональными организациями бухгалтеров из девяти стран;
- г) решением Организации Объединённых Наций

8. Какие приведенные ниже признаки являются допущениями составления финансовой отчетности, а какие – качественными характеристиками:

- 1) допущения;
- 2) качественные характеристики;
- а) метод начислений;
- б) понятность;
- в) непрерывность деятельности;
- г) сопоставимость;
- д) уместность;

9. В какой последовательности формируется финансовая отчетность:

- а) выявление элемента финансовой отчетности;
- б) проверка соответствия элемента критериям признания в финансовой отчетности;
- в) признание элемента в финансовой отчетности.

10. При выполнении каких из перечисленных ниже условий элемент признается в отчетности активом:

- а) контролируется компанией;
- б) принадлежит компании в результате событий прошлых периодов;
- в) обеспечивает получение компанией экономических выгод в будущем;
- г) используется более года или более чем в одном операционном цикле;
- д) все ответы верны

11. Требования к качеству информации характеризуются:

- а) принципом начисления, продолжающейся деятельностью, двойной записью;
- б) принципом единицы учёта, периодичностью, денежным измерителем, конфиденциальностью;
- в) понятностью, уместностью, достоверностью и надёжностью;
- г) принципами начисления и двойной записью;
- д) договорённостью и надёжностью;
- е) отражением активов, обязательств, капитала, доходов и расходов;

ж) периодичностью, конфиденциальностью, наличием денежного измерителя.

12. В полный комплект финансовой отчетности входит:

- а) бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках;
- б) отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях собственного капитала;
- в) примечания к финансовой отчетности;
- г) все ответы верны.

13. К элементам финансовой отчетности относятся:

- а) активы и обязательства;
- б) активы, обязательства, доходы, расходы и капитал;
- в) учетная политика;
- г) учредительные документы.

14. Что из перечисленного не отражается в бухгалтерском балансе согласно МСФО 1:

- а) отложенные налоговые обязательства;
- б) административные расходы;
- в) доля меньшинства;
- г) финансовые активы.

15. Какая информация не включается в отчет об изменениях капитала по МСФО 1:

- а) о резервном капитале;
- б) о результатах переоценки внеоборотных активов;
- в) о резервах предстоящих расходов.

16. Какая информация должна быть отражена в примечаниях к финансовой отчетности:

- а) об основе подготовки финансовой отчетности и о конкретной учетной политике, избранной и примененной для отражения существенных операций и событий;
- б) информация, требуемая по МСФО, которая не представлена в формах финансовой отчетности;
- в) сведения о дальнейшем развитии компании.

17. Компания представляет отчет о движении денежных средств в виде:

- а) составной части своей финансовой отчетности;
- б) отдельного документа, не входящего в финансовую отчетность;
- в) составной части своей финансовой отчетности или отдельного документа, не входящего в финансовую отчетность, на усмотрение компании;
- г) такого отчета компания не делает.

18. Денежные средства не включают:

- а) наличные деньги;
- б) вклады до востребования;
- в) срочные депозиты на срок меньше трёх месяцев;
- г) нет правильного ответа.

19. В понятие операционной деятельности входит:

- а) приобретение и реализация долгосрочных активов;
- б) приобретение заёмных средств;
- в) основная деятельность компании, приносящая доход;
- г) все вышеперечисленное.

20. Понятие денежных эквивалентов включает:

- а) краткосрочные денежные инвестиции;
- б) долгосрочные корпоративные облигации;
- в) вложения в уставный капитал инвестиционного фонда;
- г) верно все вышеперечисленное.

21. Как классифицируются потоки денежных средств в отчёте о движении денежных средств:

- а) по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности;
- б) по основным и оборотным активам и пассивам;
- в) по дебиторам, кредиторам и акционерам;
- г) нет правильного ответа.

22. Что не является примером потока денежных средств от операционной деятельности для торговой компании:

- а) денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- б) денежные поступления от аренды, комиссионные;
- в) денежные платежи по контрактам, заключённым для торговых целей;
- г) денежные погашения займов.

23. Если компания имеет ценные бумаги для коммерческих целей, то движение денежных средств, связанных с их покупкой или продажей:

- а) может классифицироваться как операционная деятельность;
- б) не может классифицироваться как операционная деятельность.

24. Денежные платежи для приобретения основных средств относятся к потокам:

- а) от инвестиционной деятельности;
- б) от финансовой деятельности;
- в) от операционной деятельности.

25. В соответствии с МСФО (IAS) 34 составлять промежуточную финансовую отчетность обязаны:

- а) компании, включенные в биржевой листинг;
- б) все компании;
- в) никого.

26. Применяемая учетная политика для составления промежуточной финансовой отчетности должна быть:

- а) той же самой, что применялась при составлении последней годовой отчетности;
- б) той же самой, что применялась при составлении последней годовой отчетности, за исключением случаев, когда для следующей годовой отчетности должна применяться новая политика;
- в) особенной для промежуточной отчетности.

27. Оценочные показатели в промежуточной отчетности должны:

- а) определяться на годовой основе.
- б) определяться исключительно на основе показателей промежуточного периода.
- в) определяться на основе показателей за период с начала года до даты промежуточной отчетности.

28. Учет инвестиций в дочерние ассоциированные компании регламентируется:

- а) МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»;
- б) МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость»;
- в) МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

29. При консолидации финансовой отчетности элиминируется:

- а) доход, полученный материнской компанией в виде дивидендов и расходы дочерней компании на выплату дивидендов;
- б) внутригрупповые операции;
- в) внутригрупповая прибыль;
- г) неконтролируемая доля участия.

30. Неконтролируемая доля участия в консолидированном бухгалтерском балансе:

- а) объединяется с обязательствами и акционерным капиталом;
- б) представляется отдельно от обязательств и акционерного капитала;
- в) не представляется;
- г) представляется в соответствии с учетной политикой компании.

31. Применение метода долевого участия предусматривает использование для ассоциированной компании и инвестора:

- а) только единой учетной политики, процедура пересчета не допускается;
- б) различных учетных политик, т. к. это не консолидация;
- в) единой учетной политики либо пересчета в соответствии с единой учетной политикой.

32. Отрицательный гудвилл должен признаваться покупателем в качестве:

- а) актива;
- б) дохода в отчете о прибылях и убытках;
- в) капитала.

33. В консолидированном бухгалтерском балансе доля меньшинства должна быть представлена:

- а) отдельно от капитала и обязательств;
- б) в составе обязательств;
- в) в составе акционерного капитала.

34. Показатели отчетности дочерних обществ включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность:

- а) в месяце приобретения головной организацией доли в уставном капитале дочернего общества;
- б) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций;
- в) с месяца, следующего за отчетным годом.

35. Согласно методу долевого участия гудвилл:

- а) должен отражаться отдельно от гудвилла дочерних компаний;
- б) не рассчитывается;
- в) должен быть списан в течение периода, не превышающего 20 лет.

11 При продаже дочерней компании, отложенные платежи:

- а) запрещены;
- б) могут быть приведены по дисконтированной стоимости;
- в) должны быть исключены из финансовой отчетности.

36. В финансовых отчетах необходимо приводить ссылки на:

- а) примечания к каждому отчету, используемому для учета операций;
- б) на другие отчеты;
- в) на соответствующие стандарты МСФО;
- г) примечания к каждой статье отчета.

37. Раскрывая учетную политику, необходимо указать все перечисленное ниже, за исключением:

- а) порядка признания выручки;
- б) способов оценки хозяйственных операций;
- в) способов привлечения инвестиций;

38. Нематериальный актив - это:

- а) монетарный актив, используемый в производстве, продаже, сдаче в аренду или в административных целях;
- б) немонетарный актив без физической сущности, используемый в производстве, продаже, сдаче в аренду или в административных целях;
- в) любой немонетарный актив, используемый в производстве, продаже, сдаче в аренду или в административных целях;
- г) нет правильного ответа.

39. Исследования - это:

- а) оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с целью получения новых научных и технических знаний и идей;
- б) применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения;
- в) изучение технической документации поставленного оборудования;
- г) все вышеперечисленное верно.

40. Разработка - это:

- а) оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с целью получения новых научных или технических знаний и идей;
- б) применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения;
- в) изучение технической документации поставленного оборудования;
- г) верно все вышеперечисленное.

41. Какое условие из перечисленных обязательно должно выполняться для признания нематериального актива в финансовой отчетности:

- а) актив приобретён на вторичном рынке;
- б) стоимость актива не превышает стоимостный критерий признания актива основным средством;
- в) стоимость актива может быть достоверно измерена;
- г) верно все вышеперечисленное.

42. Нематериальные активы признаются первоначально в отчётности:

- а) по исторической стоимости;
- б) по остаточной стоимости;
- в) по стоимости приобретения данного актива компанией;
- г) нет правильного ответа.

43. Нематериальный актив, приобретённый за счёт полученного правительственного гранта, в финансовой отчётности:

- а) не признается;
- б) признается в полной стоимости или по стоимости данного актива для компании в зависимости от решения менеджмента компании;
- в) признается только в полной стоимости) признается только по стоимости данного актива для компании.

44. Деловая репутация, созданная самой компанией, в финансовой отчётности:

- а) не признается;
- б) признается как актив в оценочной величине;
- в) признается как пассив в оценочной величине;
- г) признается как доход текущего периода в оценочной величине.

45. Что из нижеперечисленного не относится к научным исследованиям:

- а) проектирование, конструирование и испытание опытных образцов и моделей;
- б) поиск альтернативных продуктов или процессов;
- в) деятельность, направленная на получение новых знаний;
- г) поиск направлений применения научных открытий и других знаний.

46. Созданные компанией бренды и торговые марки в финансовой отчётности:

- а) признаются активом компании;
- б) признаются пассивом компании;
- в) признаются активом или пассивом компании в зависимости от маркетинговой известности бренда или торговой марки;
- г) не признаются.

47. Затраты на исследования признаются:

- а) активом;
- б) пассивом;
- в) расходом;
- г) растратой.

48. Срок полезной службы основных средств может быть определён:

- а) как ожидаемый (расчётный) период использования активов компании;
- б) как количество изделий, которое компания планирует произвести, используя данный актив;
- в) верно *a* и *б*;
- г) нет правильного ответа.

49. Возмещаемая сумма - это сумма, которую:

- а) компания ожидает возместить в ходе дальнейшего использования актива, включая его ликвидационную стоимость при выбытии;
- б) компания ожидает возместить в ходе дальнейшего использования актива, не включая его ликвидационную стоимость при выбытии;
- в) компания отражает в балансе;
- г) компания может получить от поставщика актива, если он не годен для производства.

50. Аренда – это соглашение, по которому арендодатель передаёт арендатору на согласованный срок в обмен на арендную плату:

- а) право владения активом;
- б) право распоряжения активом;
- в) право использования актива;
- г) все вышеперечисленные права.

2. Началом срока аренды является:

- а) более поздняя дата;
- б) более ранняя дата;
- в) одна из дат (по соглашению сторон);
- г) всегда первая из следующих дат: дата заключения договора об аренде или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды.

51. Для финансовой аренды арендатором должна раскрываться следующая информация:

- а) чистая балансовая стоимость каждого класса актива на отчётную дату;
- б) общие условные арендные платежи, учтённые в доходе;
- в) сверка между общими минимальными арендными платежами на отчётную дату и их дисконтированной стоимостью;
- г) все вышеперечисленное.

52. Для операционной аренды арендодателем должна раскрываться следующая информация:

- а) сверка между общими минимальными арендными платежами на отчётную дату и их дисконтированной стоимостью;
- б) общие описания существенных договоров аренды, заключённых арендодателем;

- в) платежи по аренде и субаренде, признанные в доходе за период;
- г) неполученный финансовый доход.

53. Классификация аренды:

- а) никогда в договоре аренды не оговаривается;
- б) оговаривается в договоре аренды и не может изменяться в течение всего срока аренды;
- в) производится в начале аренды и может изменяться в любое время по соглашению арендатора и арендодателя.
- г) производится в конце аренды

54. Амортизируются ли объекты финансовой аренды арендодателем:

- а) да, безусловно;
- б) да, только при наличии объективной уверенности, что право собственности к концу срока аренды перейдет к арендатору;
- в) да, только при наличии объективной уверенности, что право собственности к концу срока аренды не перейдет к арендатору;
- г) нет.

55. Стандарт 2 «Запасы» не применяется по отношению:

- а) к незавершённым работам;
- б) к финансовым инструментам;
- в) к запасам продукции сельского хозяйства;
- г) ко всему вышеперечисленному.

56. Оценка запасов должна проводиться:

- а) по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой реализационной стоимости;
- б) по себестоимости, если она выше реализационной стоимости;
- в) по чистой реализационной стоимости, если она выше себестоимости;
- г) по исторической стоимости.

57. Себестоимость запасов должна включать:

- а) только затраты на приобретение запасов;
- б) только затраты на приобретение и переработку;
- в) затраты на приобретение, переработку и доставку их до места их настоящего нахождения и состояния;
- г) все затраты, относящиеся к данным запасам.

58. Не включаются в состав затрат на приобретение запасов:

- а) цена покупки;
- б) возмещаемые налоги;
- в) транспортные расходы, относимые на приобретение готовой продукции;
- г) импортные пошлины.

59. Публикуемые финансовые отчеты соответствуют между-народным стандартам, если они отвечают:

- а) существенным аспектам всех МСФО и соответствующих интерпретаций Комитета по интерпретациям;
- б) всем существенным аспектам основных МСФО;
- в) раскрывают факт соответствия всем МСФО;
- г) раскрывают факт соответствия некоторым МСФО.

60. Отчет о финансовом положении отражает финансовое положение предприятия:

- а) на определенную дату;
- б) на определенный период;
- в) возможен первый и второй вариант;
- г) не является обязательным отчетом.

61. Отчете о финансовом положении величина капитала равна

- а) Активы + Обязательства;
- б) Активы – Обязательства;
- в) Активы + Пассивы;
- г) Активы – Пассивы.

62. В отчете о финансовом положении в разделе активов необходимо указывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- а) основных средств;
- б) уставного капитала;
- в) денежных средств;
- г) нематериальных активов.

63. К дебиторской задолженности, показываемой в отчете о финансовом положении, относится все перечисленное ниже, за исключением:

- а) расчетов с покупателями и заказчиками;
- б) выданных авансов;
- в) задолженности за приобретенные товары.
- г) регулируется учётной политикой компании;

64. Отчет о совокупном доходе отражает:

- а) финансовое положение предприятия;
- б) изменения финансового положения;
- в) сумму денег, полученную или выплаченную в отчетном периоде;
- г) финансовые результаты работы предприятия.

65. Отчет о совокупном доходе отражает все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- а) выручки от продажи;
- б) результатов операционной деятельности;

- в) денежных эквивалентов;
- г) затрат на финансирование.

66.Согласно МСФО № 1 предусмотрены:

- а) один формат представления отчета о совокупном доходе;
- б) два формата представления отчета о совокупном доходе;
- в) три формата представления отчета о совокупном доходе;
- г) четыре формата представления отчета о совокупном доходе.

67.Величина прибыли в отчете о совокупном доходе при использовании разных форматов:

- а) зависит от метода представления отчета;
- б) не зависит от метода его представления.

68.Отчет об изменениях в капитале показывает все перечисленное ниже, за исключением:

- а) движения капитала по классам;
- б) остатка капитала на начало периода;
- в) выручки от продажи;
- г) остатка капитала на конец периода.

69.Выплата дивидендов:

- а) увеличивает капитал;
- б) уменьшает капитал;
- в) не влияет на капитал.

70.Продажа акций по цене выше номинальной:

- а) увеличивает капитал;
- б) уменьшает капитал;
- в) не влияет на капитал.

71.В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- а) постоянного местонахождения организации;
- б) характера основной деятельности;
- в) адресов акционеров;
- г) среднего количества работников.

72.В финансовых отчетах необходимо приводить ссылки на:

- а) примечания к каждому отчету, используемому для учета операций;
- б) на другие отчеты;
- в) на соответствующие стандарты МСФО;
- г) примечания к каждой статье отчета.

73. Раскрывая учетную политику, необходимо указать все перечисленное ниже, за исключением:

- а) порядка признания выручки;
- б) способов оценки хозяйственных операций;
- в) способов привлечения инвестиций;
- г) методов амортизации основных средств.

74. Какой показатель определяется в отчете о совокупном доходе и переходит в отчет об изменениях в капитале:

- а) прибыль;
- б) убыток;
- в) доходы;
- г) расходы.

75. Выручка от продаж признается, когда:

- а) продавец принял решение признать выручку;
- б) в конце каждого отчетного периода;
- в) удовлетворяются определенные условия.

76. В случае, если сделка предусматривает последующее об-служивание проданного товара:

- а) эта сделка не приводит к возникновению выручки;
- б) выручка, относящаяся к предоставлению данной услуги, признается в течение всего периода обслуживания;
- в) эта сделка рассматривается как операция кредитования.

77. Согласно МСФО № 11 выручка по контракту должна включать:

- а) все потоки денежных средств;
- б) согласованную изначальную выручку, плюс отклонения, претензии и поощрительные платежи;
- в) только отклонения, претензии и поощрительные платежи.

78. Квалифицируемый актив – это актив, который не обладает всеми перечисленными свойствами, за исключением:

- а) повседневно производится в больших количествах;
- б) производится на повторяющейся основе;
- в) производится в течение короткого промежутка времени;
- г) подготовка к его использованию требует значительных затрат времени.

79. При основном способе признания затрат по займам затраты должны признаваться в качестве расходов:

- а) в момент получения займов;
- б) тогда, когда они понесены;

- в) в конце года;
- г) в момент погашения займа.

80. Перечисленные ниже затраты по займам, связанные с квалифицируемым активом, капитализируются, за исключением затрат, относящихся:

- а) к приобретению актива;
- б) к строительству актива;
- в) к продаже актива;
- г) к производству актива.

81. Балансовая стоимость квалифицируемого актива, включая капитализируемый процент, переоценивается, если она превышает:

- а) рыночную стоимость;
- б) восстановительную стоимость;
- в) чистую возможную цену продажи;
- г) фактическую стоимость приобретения.

82. Компания, которая выбрала политику капитализации затрат по займам, должна применять эту политику:

- а) ко всем квалифицируемым активам;
- б) ко всем оборотным активам;
- в) ко всем основным средствам;
- г) ко всем активам.

83. Затраты по займам можно капитализировать, если:

- а) существует вероятность, что затраты приведут к будущим экономическим выгодам;
- б) затраты можно надежно определить;
- в) затраты будут понесены;
- г) займы будут предоставлены.

84. Капитализация затрат начинается, если:

- а) по квалифицируемому активу понесены затраты;
- б) понесены затраты по займам;
- в) актив готовится к целевому использованию или продаже;
- г) необходимо все перечисленное выше.

85. Монетарные статьи должны представляться с использованием:

- а) курса на отчетную дату;
- б) курса на дату совершения операции;
- в) среднему курсу за год.

86. Немонетарные статьи должны представляться с использованием:

- а) курса на отчетную дату;
- б) курса на дату совершения операции;
- в) среднему курсу за год.

87. Курсовая разница по монетарным статьям:

- а) учитывается как собственный капитал до момента продажи чистой инвестиции;
- б) учитывается в отчете о совокупном доходе за период;
- в) не учитывается.

89. Курсовая разница, возникающая по монетарной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций в за- рубежную компанию:

- а) учитывается как собственный капитал до момента прода- жи чистой инвестиции;
- б) учитывается в отчете о совокупном доходе за период;
- в) не учитывается.

90. Курсовая разница-это:

- а) разница между двумя обменными курсами;
- б) разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты в валюте отчет- ности по разным валютным курсам;
- в) средняя разница между обменными курсами на начало и конец периода.

Список литературы

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 13.12.2023). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" (введен в действие на территории Российской Федерации в редакции 2014 года Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н) (ред. от 17.02.2021).). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202060/.

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 11.06.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123941/.

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 17.02.2021). Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/.

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 14.12.2020). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595/

6. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н) (ред. от 04.10.2023). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/.

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 14.12.2020). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/.

8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 12.07.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021).). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193672/

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 "Платеж, основанный на акциях" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 26.08.2015). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124487/.

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123287/.

11. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н) (ред. от 04.06.2018). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/.

12. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 30.12.2021).

13. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 "Прибыль на акцию" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193738/

14. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016).). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/

15. **Бабаев Ю. А.** Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): учебник / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. - Москва: Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2022. - 398 с.

16. **Вахрушина М. А.** Международные стандарты финансовой отчетности и аудита: учебник / М. А. Вахрушина, В. П. Суйц. - Москва: ИНФРА-М, 2022. - 447 с.

17. **Куликова Л. И.** Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации: учебное пособие / Л. И. Куликова. - Москва: Магистр; ИНФРА-М, 2019. - 400 с.

18. **Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В. Г. Гетьман [и др.]; под ред. проф. В. Г. Гетьмана.** - 4-е изд., перераб. и доп. □ Москва: ИНФРА-М, 2022. - 582 с.

19. Миславская **Н. А.** Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / Н. А. Миславская, С. Н. Поленова. - Москва: Дашков и К, 2018. – 370 с.

20. Сотникова Л. В. Национальные стандарты финансовой отчетности, адекватные международным стандартам финансовой отчетности : учебник / Л. В. Сотникова. - Москва : Прометей, 2022. - 702 с.

СПИСОК ОСНОВНЫХ СОКРАЩЕНИЙ

БПА – базовая прибыль на акцию
ЕГДС – единица, генерирующая денежные средства
ИС – инвестиционная собственность
КВП – коэффициент выпуска прав
КЛЭ – коэффициент льготной эмиссии
МАП – минимальный арендный платеж
МСФО – международные стандарты финансовой отчетности
НИОКР – научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы
НМА – нематериальный актив
НСФО – Национальный совет по финансовой отчетности
ОПБУ – общепризнанные стандарты бухгалтерского учета
ОПУ – отчет о прибылях и убытках
ОС – основные средства
ОСД – отчет о совокупном доходе
ОФП – отчет о финансовом положении
ПОА – прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций
ППА – пониженная прибыль на акцию
ПСД – прочий совокупный доход
РСБУ – Российские стандарты бухгалтерского учета
СВКОАО – средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении
СПОД – события после отчетной даты
СС – справедливая стоимость
ФИФО – первое поступление, первый отпуск
ФО – финансовая отчетность
IAS – International accounting standart
IFRS – International financial reporting standart
EPS – базовая прибыль на акцию

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	3
РАЗДЕЛ 1. РОЛЬ И НАЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	5
1. Порядок создания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)	
1.1 Глобализация бизнеса и необходимость унификации финансовой отчетности на международном уровне	5
1.2. Роль и назначение международных стандартов учета (финансовой отчетности) – МСУ (ФО).	8
1.3 Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета (финансовой отчетности)	11
Тема 2 История создания Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)	15
2.1 История создания Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)	15
2.2 Состав и характеристика его основных органов КМСФО, порядок и принципы их формирования, основные задачи КМСФО.	18
2.3 Порядок разработки и принятия МСУ (ФО), их правовой статус	
Раздел 2. Состав и порядок составления и представления отчетности, формируемой в формате МСФО	23
Тема 3. Состав финансовой отчетности), качественные ее характеристики, основные элементы финансовой отчетности.	
3.1 Состав и порядок представления финансовой отчетности (МСФО 1)	28
3.2 Промежуточная и сегментная отчетность	41
3.3 Консолидированная отчетность	46
3.4 Основные элементы финансовой отчетности	52
Тема 4. Порядок отражения в отчетности активов предприятия	60
4.1 МСФО 16 «Учет основных средств»	60
4.2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»	66
4.3 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»	73
4.4 Учет финансовых инструментов	78
4.5 Учет аренды	92
4.6 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	99
Раздел 3. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности	103
Тема 5. Предназначение, сфера действия и содержание МСУ (ФО) по расходам на вознаграждение работникам и социальное обеспечение, обесценению активов, финансовым результатам и налогам на прибыль.	

5.1 МСФО 19- Вознаграждения работникам	103
5.2 Платежи, основанные на акциях (МСФО (IFRS) 2)	113
5.3. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки (МСФО (IAS) 8)	117
Тема 6. Международные стандарты, устанавливающие порядок признания выручки и отражения финансовых результатов	121
6.1 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	121
6.2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налог на прибыль»	126
6.3 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	131
6.4 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»	133
6.5 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	138
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	146
ТЕСТЫ	147
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	162
СПИСОК ОСНОВНЫХ СОКРАЩЕНИЙ	165

БОТАШЕВА Лейла Султановна
ЭЛЬГАЙТАРОВА Наргиз Тахировна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Корректор Чагова О.Х.
Редактор Чагова О.Х.

Сдано в набор 26.08.2024 г.
Формат 60x84/16
Бумага офсетная
Усл. печ. л. 9,76
Заказ 4953
Тираж 100 экз.

Оригинал-макет подготовлен
в Библиотечно-издательском центре СКГА
369000, г. Черкесск, ул. Ставропольская, 36