

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«Казанский (Приволжский) федеральный университет»

Институт управления, экономики и финансов

Кафедра управленческого учета и контроллинга

Конспект лекций

По дисциплине

Международный учет и отчетность (продвинутый уровень)
ФГОС ВПО третьего поколения

Профессиональный цикл

Направление 080100.68
Магистерская программа
Квалификация (степень)

Экономика
Управленческий учет и контроллинг
Магистр

Казань – 2014

Тема 1. Общая характеристика международной системы учета и отчетности

1. Отличительные особенности системы учета и отчетности в экономически развитых и развивающихся странах, стадии развития и характеристика.
2. Дискуссионные вопросы в теории и практике международной системы учета и отчетности.
3. Структура и деятельность Фонда МСФО и Совета по МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) являются признанной системой учета, применение которой позволяет сделать бухгалтерскую отчетность максимально достоверной. До недавнего времени российские стандарты бухгалтерского учета сближались с международными, однако в последний год приняты законодательные акты, которые позволяют в России использовать Международные стандарты.

Международный стандарт - это стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта. Речь идет о знакомых многим бухгалтерам Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS), ОПБУ США и ОПБУ Великобритании (МСФО и GAAP). Около трети крупных российских компаний уже ведут учет по Международным стандартам. Поэтому сближение правил формирования отчетности для этих бухгалтеров не составит труда.

Каждый из принятых Стандартов содержит требования к объекту учета для его квалификации и признания, к порядку оценки объекта и раскрытию информации об объекте в финансовой отчетности.

Международные стандарты можно подразделить на следующие виды:

- Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);
- Международные стандарты финансовой отчетности (IAS);

- интерпретации Международного комитета по интерпретации финансовой отчетности (IFRIC);
- интерпретации Постоянного комитета по интерпретации;
- прочие документы, опубликованные Советом по МСФО;
- проекты стандартов Совета по МСФО;
- проекты Интерпретаций Комитета IFRIC.

Пакет отчетности по МСФО состоит из:

- отчета о финансовом положении (аналог бухгалтерского баланса);
- отчета о совокупной прибыли (аналог отчета о прибылях и убытках);
- отчета об изменении собственного капитала;
- отчета о движении денежных средств;
- примечаний к отчетности.

Кроме того, пакет отчетности по МСФО должен включать отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода, представленного в отчетности, - в случае если компания осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, а также в случае реклассификации статей отчетности.

Актив - это ресурс, контролируемый компанией в результате событий прошлых периодов, от которого компания ожидает экономических выгод в будущем.

Капитал - это остаточная доля участия в активах компании после вычета всех ее обязательств.

Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или амортизации активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками капитала.

Документы, необходимые для применения МСФО

МСФО 1 указывает, что практически во всех ситуациях достоверное представление достигается путем соответствия всех требований МСФО. В соответствии с принципом МСФО о достоверном представлении компания

должна:

- выбрать и применить учетную политику в соответствии с МСФО 8;
- представлять информацию, включая учетную политику, таким образом, который бы представлял уместную, достоверную и сопоставимую информацию;
- представлять раскрытие дополнительной информации.

МСФО 1 определяет важную роль финансовой отчетности, которая заключается в отражении результатов управления руководством компании ресурсами, вверенными ему. Финансовая отчетность компании должна представлять информацию об:

- активах;
- обязательствах;
- капитале;
- доходах и расходах;
- прочих изменениях в капитале;
- потоках денежных средств.

В случае если была использована неправомерная учетная политика, компания не может исправить этот факт путем раскрытия примененной учетной политики или посредством примечаний или пояснительной информации.

План счетов в соответствии с МСФО

В отличие от российских стандартов международные стандарты финансовой отчетности не регламентируют, каким должен быть план счетов. Следовательно, компания, которая ведет учет и составляет финансовую отчетность в соответствии с МСФО, может разработать и использовать план счетов, отличный от плана счетов других компаний. Другими словами, международный план счетов разрабатывается компанией самостоятельно, без какой-либо указки сверху. В России же, как известно, План счетов

регламентирован приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. И хотя он носит рекомендательный характер, на практике большинство компаний используют его практически в неизменном виде.

Итак, рассмотрим, как может выглядеть примерный план счетов компании, составляющей отчетность по МСФО, и сравним его с российским аналогом. При этом заметим, что вести учет по международным стандартам можно, используя и российский план счетов, но расширив его для целей МСФО.

Общие правила построения международного плана счетов

При построении плана счетов согласно МСФО необходимо помнить о том, что он должен:

- обеспечивать простое составление основных финансовых отчетов (прежде всего Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках);
- быть настолько гибким, чтобы иметь возможность расширяться в будущем в связи с изменением структуры или бизнеса компании;
- обеспечить достаточную детализацию для построения управленческих отчетов.

Чтобы упростить заполнение финансовых отчетов, план счетов обычно составляют по такому принципу. В первой части плана счетов перечисляют все балансовые счета (так называемые постоянные счета) в том порядке, в каком они указаны в балансовом отчете: активы, капитал, обязательства. А во второй части указывают счета прибылей и убытков («временные счета», которые открываются в начале финансового года и закрываются в конце). Отметим, что сами международные стандарты не устанавливают порядок перечисления статей баланса, а только регламентируют, какая информация должна быть раскрыта в балансовом отчете.

При таком построении плана счетов представление о Бухгалтерском балансе и Отчете о прибылях и убытках компании можно будет получить сразу после распечатки оборотно-сальдовой ведомости или пробного баланса. Отметим, что таким способом построены планы счетов большинства

европейских компаний.

Как правило, статьи перечисляются в порядке увеличения ликвидности (что аналогично российской практике). При этом счета в международном учете имеют численное обозначение, содержащее не два знака (как в России), а, например, пять, шесть или даже 20. Зачастую вводятся некие общие счета, которые в дальнейшем никогда не будут содержать данных в денежном выражении. Примером является счет «Внеоборотные активы», который будет попадать в баланс только в качестве названия соответствующего раздела, а конкретные значения будут отражены по соответствующим статьям внутри этого раздела. Подобный подход нехарактерен для российского учета.

Отметим и некоторые другие расхождения. Западная практика ведения учета допускает участие нескольких счетов в проводке (несколько счетов дебетуется и кредитуется), тогда как в России проводка имеет жестко заданный вид — дебет счета... кредит счета... При этом все финансовые отчеты согласно МСФО построены таким образом, что оперируют только с входящим и исходящим сальдо, а также свернутыми оборотами (не разделяя их на дебетовый и кредитовый).

Таким образом, каждый счет международного плана счетов является либо активным, либо пассивным. Активно-пассивные счета, например аналог российского счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», отсутствуют. Вместо этого счета в международной практике используется несколько счетов. Другой пример: российскому счету 90 «Продажи» в западном учете соответствуют отдельные счета «Доходы от продаж» и «Себестоимость продаж».

Все это приводит к тому, что план счетов, необходимый для построения отчетности в соответствии с МСФО, обычно содержит от 100 до 300 счетов и субсчетов.

Международные стандарты финансовой отчетности регламентируют принципы и правила составления финансовой отчетности и оценки статей и совершенно не вмешиваются в текущую деятельность предприятия, позволяя

вырабатывать собственные внутренние стандарты для ведения бухгалтерского учета. Это является непривычным для российского бухгалтера и требует определенных навыков в пользовании предоставленной свободой. Одним из документов, который предстоит разработать самостоятельно, является план счетов. Справедливости ради стоит сказать, что в некоторых странах национальными стандартами все же введены планы счетов – Германия, Франция. Данная статья по сути является дайджестом имеющихся материалов и не ставит своей целью цитирование разных подходов, делая текст нечитабельным. Скорее она является справочником-указателем.

Предприятия, предполагающие переход на МСФО могут рассматривать следующие альтернативные варианты: использование национального плана счетов, применение плана счетов иных государств (например, Франции), разработка плана счетов самостоятельно.

Национальный план счетов не в полной мере соответствует принципам МСФО, тем не менее на мой взгляд все же может быть использован, поскольку позволяет бухгалтерам относительно быстро начать им пользоваться и избежать ошибок. Без доработок, конечно, не обойтись.

Другая альтернатива – это применение плана счетов Франции.

Пример плана счетов согласно МСФО

В соответствии с вышеприведенными принципами международный план счетов может быть построен, например, так

- 1XXX — Внеоборотные активы;
- 2XXX — Оборотные активы;
- 3XXX — Капитал;
- 4XXX — Долгосрочные обязательства;
- 5XXX — Краткосрочные обязательства;
- 6XXX — Доходы;
- 7XXX — Расходы;
- 8XXX — Счета управленческого учета;

— 9XXX — Забалансовые счета.

Счета, начинающиеся на 1, 2, 3, 4 и 5, являются балансовыми счетами и расположены в порядке, повторяющем балансый отчет по МСФО. Счета, начинающиеся на 6 и 7, являются счетами доходов и расходов. Счета, начинающиеся с цифры 8, — это временные счета, предназначенные для сбора аналитической информации при учете затрат на производство. Фактически они выполняют роль счетов раздела III «Затраты на производство» российского плана счетов. В конце отчетного периода они закрываются на счета незавершенного производства и готовой продукции. И наконец, счета, начинающиеся с цифры 9, — это забалансовые счета.

Возможно перечисление счетов доходов и расходов в том порядке, в каком они указаны в Отчете о прибылях и убытках. В этом случае план счетов в части временных счетов мог бы выглядеть так:

- 61XX — Доходы от реализации;
- 62XX — Себестоимость реализации;
- 71XX — Коммерческие и административные расходы;
- 72XX — Прочие доходы;
- 73XX — Прочие расходы;
- 74XX — Налог на прибыль;
- 75XX — Чрезвычайные прибыли и убытки.

Как известно, структура российского Плана счетов выглядит несколько иначе:

- I раздел — Внеоборотные активы (счета 01—09);
- II раздел — Производственные запасы (счета 10—19);
- III раздел — Затраты на производство (счета 20—39);
- IV раздел — Готовая продукция и товары (счета 40—49);
- V раздел — Денежные средства (счета 50—59);
- VI раздел — Расчеты (счета 60—79);
- VII раздел — Капитал (счета 80—89);
- VIII раздел — Финансовые результаты (счета 90—99);

— Забалансовые счета — (счета 001—011).

Но в целом можно сказать, что план счетов по МСФО, рассмотренный выше, принципиально не отличается от российского. В конечном итоге любой план счетов отражают пять известных всем бухгалтерам элементов финансовой отчетности — активы, обязательства, капитал, доходы, расходы

Структуры комитета по МСФО:

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) – это независимая некоммерческая организация, созданная с целью достижения согласованности бухгалтерских принципов, используемых коммерческими предприятиями и другими организациями в процессе составления финансовой отчетности во всем мире.

Комитет по МСФО (Board of the International Accounting Standards Committee (IASC)) был основан в 1973 г. как независимый орган частного сектора в результате соглашения профессиональных организаций 10 стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США.

С 1981 года Комитет по МСФО был полностью автономным во внедрении международных стандартов финансовой отчетности и в вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета.

С 1983 по 2000 г. членами КМСФО являлись все члены Международной Федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants (IFAC)). Число членов КМСФО постоянно увеличивается. В настоящее время в составе комитета более 100 профессиональных бухгалтерских организаций десятков стран.

1989 - Создана Международная организация Комиссий по ценным бумагам (IOSCO).

1993 - Начат проект IOSCO по продвижению МСФО на мировых фондовых биржах с целью обеспечения компаний возможностью привлечения капитала на многих биржах одновременно.

1997 - Создан Постоянный комитет по интерпретациям МСФО (ПКИ).

1998 - Закончена работа над основными стандартами.

2000 - Комиссия по Ценным бумагам и Биржам США (SEC) проводит анализ основных стандартов и публикует обзор в феврале 2000. Этот анализ дал начало процессу конвергенции с Общепринятыми Принципами Бухгалтерского Учета США (US GAAP) с Международными стандартами финансовой отчетности.

В апреле 2001 года структура Комитета была реформирована и создан Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB). IASB принял существовавшие IAS и продолжил работу, выпуская вновь создаваемые стандарты под названием IFRS.

В соответствии с заявлением о Миссии МСФО, перед МСФО поставлены три основные цели:

1) Формулировать и издавать в интересах общества единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов финансовой отчетности, которые необходимо соблюдать при предоставлении финансовых отчетов;

2) Способствовать принятию и соблюдению стандартов во всем мире;

3) Сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всем мире.

В настоящее время структура Комитета выглядит следующим образом:

- Попечительский совет «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности» (International Accounting Standards Committee Foundation);

- Правление МСФО (International Financial Standards Board);

- Персонал;

- Консультативный Совет по стандартам (Standards Advisory Council);

- Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee).

Попечительский совет – это некоммерческая организация, которая была зарегистрирована по законам американского штата Делавэр 6 февраля 2001 г. Попечительский совет является правопреемником прежнего Комитета по международным стандартам, отвечавшим за разработку МСФО до реформирования структуры Комитета в 1997-2000 гг.

Учредителями Попечительского совета являются 19 доверенных лиц (Trustees), имеющих богатый опыт работы в различных сферах деятельности и обладающих необходимыми знаниями для разработки высококачественных стандартов финансовой отчетности для их использования на международных рынках капитала.

Основные цели совета это:

- формулировать и публиковать, исходя из общественных интересов, высококачественные, понятные и осуществимые глобальные стандарты финансовой отчетности, предусматривающие представление высококачественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности для того, чтобы пользователи финансовой отчетности могли принимать экономические решения;
- проводить работу по более широкому использованию и точному применению стандартов;
- способствовать сближению МСФО и национальных стандартов финансовой отчетности.

Попечительский совет выполняет следующие функции:

- назначение членов Правления КМСФО, Консультативного Совета по стандартам, Комитета по интерпретациям МСФО;
- ежегодный анализ эффективности стратегии Правления КМСФО;
- одобрение бюджета Правления;
- рассмотрение стратегических вопросов, затрагивающих международные стандарты финансовой отчетности, повсеместное продвижение целей КМСФО;
- утверждение оперативных процедур Правления КМСФО,

Консультативного Совета по стандартам, Комитета по интерпретациям МСФО;

- утверждение поправок к Конституции в соответствии с установленными процедурами. Следует отметить, что Попечительский совет не занимается вопросами разработки международных стандартов, это является исключительной прерогативой Правления КМСФО.

Правление или International Accounting Standards Board – это основной орган в структуре МСФО, который несет ответственность за принятие международных стандартов. В состав Совета входят лица, подготавливающие и использующие финансовую отчетность, аудиторы и научные работники, всего 14 членов, 12 из которых работают на постоянной основе. Члены МСФО назначаются попечителями на срок от 3 до 5 лет. Несколько членов Совета непосредственно отвечают за координацию работы с органами, устанавливающими национальные стандарты финансовой отчетности. Повседневная работа Совета осуществляется с участием разнообразного технического и административного персонала. МСФО занимается подготовкой и изданием МСФО, подготовку и публикацию Проектов стандартов, установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по опубликованным для обсуждения Проектам стандартов, публикацию основ для выработки заключений.

Правление выполняет следующие основные функции:

- Разработка международных стандартов финансовой отчетности, Проектов МСФО, утверждение Интерпретаций, разработанных Комитетом по интерпретациям МСФО;

- Публикация всех Проектов МСФО, Проектов изложения принципов и прочих документов для публичного осуждения;

- Решение всех технических вопросов, включая их совместное обсуждение с национальными организациями по разработке стандартов;

- Разработке процедур по анализу комментариев по вопросам, вынесенным на публичное обсуждение;

- Создание групп специалистов для технических консультаций по крупным проектам;
- Совместная работа с Консультативным Советом по стандартам по основным проектам.
- Разработка международных стандартов финансовой отчетности и интерпретаций

Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета является независимой организацией, главной целью создания которой является достижение единообразия учетных принципов, которыми пользуются предприятия и орган.

Тема 2. Организационные и методологические принципы учета в зарубежных странах

1. Основные модели учета.
2. Последствия финансового кризиса и глобальная конвергенция.
3. Переход на МСФО в странах Европы, Австралии, Бразилии, Канады, Китая и Гонкога, Индии, Японии, Южной Африки.
4. Конвергенция и проект Совета по МСФО и ССФУ по разработке концепции подготовки отчетности. Принципы оценки при первоначальном признании.

Учитывая современные подходы и тенденции в развитии теории управления, бухгалтерский учет можно рассматривать как формирование систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) информации, которая представляется заинтересованным лицам. Такая подготовка информации может различаться в зависимости от структуры экономики страны, ее формы и особенностей развития. Во многом это зависит от особенностей экономического, политического, социального, правового, религиозного, культурного развития страны, которые в совокупности формируют теорию и практику бухгалтерского учета в стране, определяют ее задачи и цели.

При этом бухгалтерский учет должен рассматриваться как инструмент, выполняющий определенные задачи и встроенный в более широкий институциональный контекст (институциональную среду).

Национальные системы бухгалтерского учета и отчетности подвержены влиянию глобальной институциональной среды. Нередко наблюдается ситуация, когда изменения экономической конъюнктуры в одних странах прямо или косвенно влияют на экономику других стран, вызывая, в т.ч., и изменения в системе бухгалтерского учета и отчетности и, соответственно, в

содержании информации. Если рассматривать отдельный регион, где все страны экономически интегрированы, то сближение различных систем и создание единой системы бухгалтерского учета и отчетности в долгосрочной перспективе неизбежно.

В разных странах бухгалтерская информация может формироваться исходя из различных запросов заинтересованных сторон и, соответственно, решать различные задачи. Обычно чем выше уровень экономического развития страны, тем сложнее система бухгалтерского учета и отчетности, поскольку в экономически развитой стране информационные потребности пользователей в процессе их профессиональной деятельности не могут быть удовлетворены без привлечения дополнительной, более разнообразной и углубленной информации.

Большинство экспертов в области бухгалтерского учета склонны считать, что в мире не существует и двух стран с тождественными системами учета. И хотя все страны мира используют метод ведения бухгалтерского учета, при котором данные отражаются, как минимум, на двух бухгалтерских счетах, образуя, тем самым, бухгалтерскую проводку, тем не менее, объясняют и применяют они данный метод по-разному. В странах с похожими социально-экономическими условиями системы учета имеют много общего, и интерпретация вышеназванного метода в целом одинакова, что позволяет обобщить их в определенные модели учета. В связи с этим выделим несколько моделей бухгалтерского учета: англо-американскую, континентальную, южноамериканскую, интернациональную и исламскую. Рассмотрим кратко основные черты каждой из этих моделей.

Британско-американская модель.

Ключевой вклад в развитие этой модели внесли Великобритания, США и Голландия.

Здесь активное развитие акционерной формы владения капиталом привело к тому, что бухгалтерская отчетность рассматривается как основной источник информации для инвесторов и кредиторов. Почти все компании

присутствуют на рынке ценных бумаг, и они напрямую заинтересованы в предоставлении объективной информации о своём финансовом положении. Эта модель в большинстве стран предполагает использование принципа учёта по первоначальной стоимости (historical cost principle). Предполагается, что влияние инфляции невелико и хозяйственные операции (реализация, производство затрат, приобретение финансовых активов) отражаются по ценам на момент сделок. В середине 70-х гг., когда в США в результате нефтяного кризиса увеличились темпы инфляции, Совет по финансовым учётным стандартам рекомендовал предоставлять отчётность с корректировкой на инфляцию, однако уже в 1984 г., когда инфляция снизилась, от этого правила отказались. В США политику хозяйственного учёта (GAAP) разрабатывает профессиональная организация независимых бухгалтеров -- Совет по разработке учётных стандартов FASB.(F A S B -- Financial Accounting Standards Board) -- неправительственная инстанция и её деятельность направлена на выработку единых процедур учёта и форм отчётности, применяемых в разных компаниях страны. Крупные корпорации в США, активно работающие с вторичным рынком ценных бумаг, обязаны ежегодно предоставлять свои отчёты в отделение федерального правительства -- Комиссию по ценным бумагам и биржам S E C . Британско-американская концепция учёта была впоследствии "экспортирована" в бывшие английские колонии и близкие торговые партнёры Великобритании и США.

Основная задача данной модели – обеспечение интересов инвесторов и кредиторов при минимальном вмешательстве государства в систему формирования данных бухгалтерского учета.

Три ведущие страны (Великобритания, США и Нидерланды), использующие данную модель, имеют хорошо развитый финансовый рынок, и акции почти всех крупных компаний присутствуют на рынке ценных бумаг. Данный рынок является популярным способом накопления капитала, и многие фирмы находят там источники финансирования. Англо-

американская модель характеризуется наличием индивидуальных акционеров и растущим числом независимых акционеров, права и обязанности которых четко разработаны на законодательной основе. Корпорации зачастую отделяют владельцев акционерного капитала от оперативного управления.

Как правило, все категории пользователей бухгалтерской отчетности анализируют финансовые результаты деятельности компаний с целью определения вариантов размещения средств в компании самых различных отраслей. Соответственно для проведения межфирменных сопоставлений представляемая компаниями информация должна быть единообразной, т.е. стандартной, составленной по единым нормам и правилам, с тем, чтобы облегчить процесс анализа результатов деятельности. Стандартизацией занимаются министерства, специальные государственные органы власти или профессиональные организации. В странах, использующих англо-американскую модель бухгалтерского учета и отчетности, стандарты разрабатываются общественными профессиональными организациями.

В США политику хозяйственного учета разрабатывает профессиональная организация независимых бухгалтеров – Совет по разработке учетных стандартов (FASB). Кроме того, на Комиссию по ценным бумагам (SEC) возложена работа по гармонизации учетных принципов. Американская бухгалтерская ассоциация (AAA) оказывает влияние на развитие теории бухгалтерского учета и отчетности в стране.

В Великобритании используются Стандарты финансовой отчетности FRS и Нормы стандартной учетной практики SSAP. В стране функционирует Комитет по бухгалтерским стандартам (ASC), который разрабатывает стандарты.

В настоящее время ее используют: Австралия, Венесуэла, Гонконг, Канада, Кипр, Нигерия, ЮАР и прочие страны.

Континентальная модель

Родоначальниками этой модели считаются страны континентальной Европы и Япония. Здесь специфика бухучёта обусловлена двумя факторами: ориентация бизнеса на крупный банковский капитал и соответствие требованиям фискальных органов. Привлечение инвестиций осуществляется с непосредственным участием банков, и поэтому финансовая отчётность компаний предназначена в первую очередь для них, а не для участников рынка ценных бумаг. В континентальной модели значительное влияние на порядок составления отчётности оказывают государственные органы. Это можно объяснить приоритетностью задачи государства по сбору налогов. В основном страны с этой моделью также руководствуются принципом неизменности первоначальной оценки.

В странах, где применяется континентальная модель бухгалтерского учета, высока степень вмешательства государства в учетную практику организаций. Оно участвует в разработке норм учета и внедрении их в практику, формулирует принципы, по которым определяются правила составления отчетности, обязательные для всех хозяйствующих субъектов. Вся учетная процедура консервативна и регламентируется государством. Бухгалтерский учет испытывает сильное влияние налогового законодательства. Влияние рынков ценных бумаг на систему учета не является столь существенным.

В целях контроля уровня инфляции, безработицы и других основных макроэкономических показателей принципы учета разрабатываются таким образом, чтобы формировать входную информацию для национальной системы счетоводства. Процедуры расчета налогооблагаемой прибыли на основе данных бухгалтерского учета строго регламентированы, поскольку вопросы налогообложения являются приоритетными. Компании реального сектора имеют тесные производственные связи с банками, которые выступают как основные кредиторы. Можно утверждать, что основными пользователями бухгалтерской информации выступают банки и государство.

Исследователи отмечают, что высокий уровень государственного регулирования в континентальной модели учета обусловлен многовековой традицией централизации управления и стремлением предпринимателей заручиться поддержкой государства. Следует отметить, что принципы данной модели вытекают из материальных норм римского права, где основным источником права - закон. Таким образом, учетная система направлена на удовлетворение требований правительства в соответствии с национальным макроэкономическим планом. Ориентация на управленческие запросы кредиторов и инвесторов не является приоритетной задачей учета.

Континентальная модель учета характеризуется также тем, что для определения налоговых обязательств разрабатываются таблицы корректировок бухгалтерской прибыли. Профессиональным бухгалтерским организациям отводится роль консультантов по практическому применению разработанных государством норм, а также исследователей в области бухгалтерского учета.

Россия относится к континентальной модели учета, определенное влияние на наш учет оказали Германия и Франция.

Данную модель используют в таких странах, как Австрия, Германия, Дания, Испания, Италия, Франция, Швейцария и прочие страны.

Южноамериканская модель учета.

Ключевое воздействие на становление бухучёта в южноамериканских странах оказали инфляционные процессы. Поэтому отличительной характеристикой этой модели является метод корректировки показателей отчётности с учётом изменения общего уровня цен. Поправка на инфляцию необходима для обеспечения достоверности текущей финансовой информации (особенно в отношении долгосрочных активов). Корректировка отчётности ориентирована на потребности государства по исполнению доходной части бюджета.

Южноамериканская модель бухгалтерского учета в большей степени ориентируется на запросы государственных органов, которые используют

полученную бухгалтерскую информацию для ведения налоговобюджетной политики. Как правило, данная модель используется испаноговорящими странами, которые объединены общностью исторического развития и традиций. В основу бухгалтерского учета положен общепринятый межнациональный план счетов. Он обеспечивает прозрачность годовой отчетности компаний и позволяет сопоставить данные бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности. Так, в нем должны содержаться сведения по каждой категории активов и пассивов, инструкции и рекомендации по составлению бухгалтерской отчетности в целом, а также по заполнению и представлению счетов и примечаний к ним. В бухгалтерскую отчетность должны включаться данные об аренде, страховании, судебных процессах, основных средствах, запасах, собственном капитале, налогах и т.д. В отчетности представляется также информация, необходимая для осуществления контроля за исполнением налоговой политики. Страны, использующие данную модель – Аргентина, Бразилия, Уругвай, Парагвай, Эквадор и прочие.

Интернациональная и исламская модели учета.

Активное развитие международных хозяйственных и финансовых связей, рост международной торговли и трансграничных потоков капитала создают необходимость развития интернациональной модели бухгалтерского учета, которая обеспечила бы сопоставимость данных финансовой отчетности предприятий различных стран. Как известно, разные подходы к формированию систем учета затрудняют «общение» национальных компаний на международном уровне. Унификация принципов учета на международном уровне в силу роста транснациональных компаний и развития международного валютного рынка обеспечит возрастающие информационные запросы инвесторов, правительства, организаций, оказывающих финансовую помощь, коммерческих структур, бизнеса в целом.

Только небольшое число крупных корпораций могут в настоящее время утверждать, что их годовые финансовые отчеты отвечают международным стандартам финансовой отчетности.

Гармонизация учетных принципов и стандартов ведется на протяжении многих лет, прежде всего, в интересах иностранных участников международных валютных рынков и многонациональных корпораций. На международном уровне этим занимались и занимаются следующие организации: Комитет по международным бухгалтерским стандартам (IASB); Международная федерация бухгалтеров (IFAC); Организация объединенных наций (UNO), при которой создана межправительственная группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности; Организация экономического сотрудничества и развития (OECD). Результатом деятельности данных организаций явились разработанные МСФО и стандарты GAAP, применение которых находит все большее распространение во всем мире.

Основной целью международных организаций является разработка, исходя из общественных интересов, качественных, понятных, адекватных и осуществимых глобальных стандартов для отражения тех или иных экономических событий в финансовых отчетах. Сегодня МСФО разрешены к использованию в 23 странах и используются в обязательном порядке в 65 странах.

Процесс унификации систем бухгалтерского учета в разных странах, обеспечивая прозрачность отчетности и реальной экономической ситуации в той или иной компании, позволит пользователям бухгалтерской отчетности принимать эффективные экономические решения. Однако любые изменения системы учета требуют больших временных и денежных затрат, в связи с чем должны быть очевидны сопоставимые экономические выгоды такой унификации.

Возникновение исламских банков и финансовых учреждений как относительно новых организаций привело специалистов в области

исламского шариата и бухгалтерского учета к поиску подходящей модели, с помощью которой стандарты бухгалтерского учета могли бы быть разработаны и внедрены в практическую деятельность организаций с целью представления адекватной, надежной и уместной информации для пользователей бухгалтерской отчетности.

Нормативное регулирование исламского бухгалтерского учета отличается от других моделей тем, что в ней доминирует религиозный фактор, который углубляет и развивает заложенную в Коране систему человеческих ценностей. Данная экономическая доктрина обосновывает экономическую стратегию человека с моральной точки зрения, имея целью обеспечение справедливого равновесия между материальными и духовными потребностями, а также между индивидуальными и общественными обязанностями. С экономической точки зрения, главным элементом данной модели является запрет на спекулятивный доход и на ряд видов деятельности.

Исламский учет можно определить как «модель бухгалтерского учета», применение которой позволяет не только предоставлять достоверную информацию в формате различных финансовых показателей, но и сигнализировать заинтересованным сторонам о том, что компания ведет хозяйственную деятельность и выполняет свои социальноэкономические задачи в соответствии с исламским шариатом. При формировании информации исламский бухгалтерский учет должен обеспечивать решение таких задач, как точное калькулирование Закята (обязательный годовой налог в пользу бедных), справедливое распределение полученных доходов, создание и развитие только дозволенных исламом видов деятельности с гарантией, что функционирование исламских компаний способствует социальноэкономическому развитию общества.

Нельзя утверждать, что учет в той или иной стране поставлен лучше или хуже, чем в других. Модели и системы учета создаются для достижения определенных целей и тесно связаны с культурой и историей стран.

Исследование развития бухгалтерского учета разных стран позволяет понять, какие проблемы бухгалтерского учета решаются в тех или иных странах, почему методы и концепции учета разных государств отличаются друг от друга и многое другое, тем самым обогащая бухгалтерскую науку и практику за счет изучения достижений зарубежных коллег.

Экономисты М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера считают, что сравнительный анализ систем и методов бухгалтерского учета позволяет определить типовые модели развития учета, что имеет особое значение для лучшего понимания возможностей их изменения под воздействием факторов окружающей среды, для предвидения проблем, с которыми может столкнуться страна, а также для выбора допустимого решения на основе опыта стран с подобными моделями бухгалтерского учета.

В силу глобализации большинство стран пытаются сблизить правила учета и тем самым привести к единому знаменателю стандарты бухгалтерской отчетности. Вопросами унификации стандартов учета и отчетности занимается ряд организаций. В октябре 2002 г. достигнуто соглашение между Комитетом по МСФО и Комитетом по стандартам бухгалтерского учета (КСБУ США) о сближении МСФО и GAAP, в результате чего была принята программа по конвергенции, что позволит устранить различия между ними. Это ознаменует важный этап для большинства стран, которые ориентируются на МСФО и GAAP, в частности, для компаний разных стран, которые пытаются выйти на международные рынки капитала.

Тема 3. Необходимость согласования процедур и правил международного учета и отчетности

1. Стандартизация систем международного учета и отчетности, их сравнительный анализ.
2. Глобальная модель формирования бухгалтерской отчетности.
3. Конвергенция МСФО и ОПБУ США.
4. Представление финансовой отчетности и учетная политика.
5. Совместный проект Совета по МСФО по представлению финансовой отчетности.

Конвергенция МСФО и USGAAP.

Вопросы глобализации и конвергенции стандартов учета и отчетности являются одними из ключевых тем, интересующих международное бизнес-сообщество. Термин «конвергенция» используется для обозначения сближения национальных стандартов финансовой отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Сближение учетных требований является одним из аспектов глобализации инвестиционной и финансовой инфраструктуры в целом.

В 2007 г. Комиссия по ценным бумагам США (SEC) предложила принимать финансовую отчетность по МСФО без сверки с Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (ОПБУ США). В 2011 г. она должна принять решение о предоставлении такой возможности (введения обязательного требования представления отчетности по МСФО) и американским компаниям, вероятно, уже в 2014 г. Процесс признания МСФО в качестве базы для отчетности идет и во многих других странах.

В этой связи представляет интерес процесс конвергенции ОПБУ США и МСФО, в частности последние инициативы Совета по МСФО и Совета по

стандартам финансового учета США (ССФУ) в рамках совместного проекта по унификации требований стандартов. По мнению ССФУ, именно успешный процесс сближения стандартов является базой для принятия МСФО в качестве основы для отчетности американских публичных компаний. В феврале 2010 г. SEC выпустила план будущей работы Комиссии по рассмотрению возможного или обязательного представления американскими компаниями отчетности по МСФО вместо ГААП США, а также определила круг подпадающих под данное положение компаний, время и переходные положения, устанавливающие порядок введения в действие новых правил.

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board - IASB) и Совет по финансовому учету США (Financial Accounting Standards Board - FASB) (далее - Советы) начали разработку совместного проекта по усовершенствованию стандартов, регулирующих вопросы учета и отражения в отчетности финансовых инструментов. Мировой экономический кризис обнажил существующие проблемы: а именно модель для учета и отражения в отчетности финансовых инструментов является неприемлемой. В результате для того, чтобы мировые финансовые рынки могли эффективно функционировать, заинтересованное сообщество в лице банкиров, финансовых аналитиков, государственных органов обратилось к Советам с просьбой разработать единую модель для учета финансовых инструментов, которая бы смогла предоставлять наиболее полезную, прозрачную и релевантную информацию инвесторам. В результате Совет по Международным стандартам финансовой отчетности представил "Предварительный проект. Классификация и оценка: изменения к МСФО 9", в свою очередь Совет по финансовому учету США - предварительную модель по классификации и оценке финансовых инструментов. Таким образом, Советы предприняли значительные действия для достижения конвергенции между Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) (International Financial Reporting Standards -

IFRS) и Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (ОПБУ США) (US Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP). Однако более детальное рассмотрение существующих требований в предложенных моделях отражает тот факт, что различия все еще остаются.

В 2006 г. Советы выпустили меморандум взаимопонимания (Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB), в котором были определены долгосрочные и краткосрочные проекты по конвергенции между МСФО и ОПБУ США.

В настоящее время Советы находятся на завершающей стадии выполнения программы:

- большинство краткосрочных проектов было завершено или близко к завершению;

- что касается долгосрочных проектов, то часть из них была завершена, а для трех наиболее сложных проектов, среди которых финансовая аренда, признание выручки и финансовые инструменты, Советы еще не приняли финальных технических решений.

Проект по кардинальной переработке действующих стандартов по финансовым инструментам явился результатом выполнения рекомендаций стран "Группы двадцать" (G20), Совета по финансовой стабильности и других заинтересованных сторон относительно принятия безотлагательных мер для выхода из финансового кризиса.

Таким образом, можно констатировать тот факт, что на сегодняшний день не достигнуто соглашение между Советами по одной из ключевых тем - финансовым инструментам.

Рассмотрим последовательно основные шаги, которые были предприняты Советом по МСФО на пути достижения конвергенции и выпуска единых высококачественных стандартов для мирового финансового сообщества.

2. Представление финансовой отчетности по МСФО.

IAS 1 – Представление финансовой отчетности.

Финансовая отчетность общего назначения (именуемая «финансовая отчетность») - это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получить отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству предприятия. Для достижения указанной цели финансовая отчетность содержит сведения о следующих показателях деятельности предприятия:

- (a) активы;
- (b) обязательства;
- (c) капитал;
- (d) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- (e) взносы и распределения среди собственников, действующих в их качестве собственников; и
- (f) движение денежных средств.

Полный комплект финансовой отчетности включает:

- (a) отчет о финансовом положении на дату окончания периода;
- (b) отчет о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период;
- (c) отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- (d) отчет о денежных потоках за период;

(e) примечания, состоящие из краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации;

(ea) сравнительную информацию за предшествующий период;

(f) отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода в случае, если организация применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

Достоверное представление и соответствие МСФО (IFRS)

Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в «Концепции». Предполагается, что применение МСФО (IFRS), при необходимости - с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления.

Непрерывность деятельности

При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать предприятие, прекратить его торговую деятельность либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если руководство, в ходе оценки, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна быть раскрыта в отчетности. Если финансовая отчетность

составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен быть раскрыт в отчетности вместе с основой, использованной при подготовке финансовой отчетности, а также причиной, по которой предприятие считается неспособным непрерывно продолжать свою деятельность.

Учет на основе принципа начисления

Предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств.

При применении учета на основе принципа начисления статьи признаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементы финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов, изложенным в «Концепции».

Периодичность представления отчетности

Предприятие представляет полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию), как минимум, на ежегодной основе. Если предприятие меняет дату окончания отчетного периода и представляет финансовую отчетность за период, больше или меньше одного года, в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью, предприятие должно раскрыть:

(a) причину использования более продолжительного или короткого периода, и

(b) тот факт, что суммы, представленные в финансовой отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

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

(a) прибыль или убыток;

(b) итого прочий совокупный доход;

(с) совокупный доход за период, отражающий общее значение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода.

Если предприятие представляет отдельный отчет о прибыли или убытке, то в этом случае оно не представляет раздел прибыли или убытка в отчете, представляющем совокупный доход.

Информация, подлежащая представлению в отчете о прочем совокупном доходе

Раздел прочего совокупного дохода должен представлять статьи, отражающие суммы прочего совокупного дохода за период, классифицированные по своему характеру (включая долю в прочем совокупном доходе ассоциированного и совместного предприятий, учитываемую с использованием метода долевого участия) и сгруппированные в такие статьи прочего совокупного дохода, которые в соответствии с другими МСФО (IFRSs):

(а) не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка; а

(б) впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка, когда будут выполняться определенные условия.

Предприятие должно представлять дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги в отчете(ах), представляющем(их) прибыль или убыток и прочий совокупный доход, когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов предприятия.

Прибыль или убыток за период

Предприятие должно признать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, если иное не требуется или не допускается в соответствии с требованиями МСФО.

Прочий совокупный доход за период

Предприятие должно раскрыть сумму подоходного налога в отношении каждой статьи прочего совокупного дохода, включая корректировки при реклассификации, либо в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном

доходе, либо в примечаниях.

Отчет об изменениях в капитале

Информация, подлежащая представлению в отчете об изменениях в капитале

Предприятие должно представлять отчет об изменениях в капитале, как того требует пункт 10. Отчет об изменениях в капитале включает следующую информацию:

(а) общий совокупный доход за период, показывая отдельно итоговые суммы, относимые на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли;

б) для каждого компонента капитала, эффект ретроспективного применения или ретроспективный пересчет, признанный в соответствии с МСФО (IAS) 8;

(с) для каждого компонента капитала, сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отдельно раскрывая изменения, обусловленные:

(i) статьями прибыли или убытка;

(ii) статьями прочего совокупного дохода; и

(iii) операциями с собственниками, действующими в этом качестве, отдельно отражая взносы, сделанные собственниками, и распределения в пользу собственников, а также изменений в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к утрате контроля.

По каждому компоненту капитала предприятие должно представить анализ прочего совокупного дохода с разбивкой по статьям либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях.

Предприятие должно представить, либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях, сумму дивидендов, признанную в качестве распределений в пользу собственников в течение периода, а также соответствующую сумму дивидендов на акцию.

Раскрытие информации об учетной политике

В кратком обзоре основных принципов учетной политики предприятие

должно раскрывать следующую информацию:

(а) база (или базы) оценки, использованная при составлении финансовой отчетности; и

(б) прочие принципы учетной политики, которые представляются уместными для понимания финансовой отчетности.

Для предприятия важно информировать пользователей о базе или базах оценки, использованных в финансовой отчетности (например, историческая стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая стоимость), поскольку основа составления финансовой отчетности значительно влияет на проводимый пользователями анализ. Если предприятие использует в финансовой отчетности больше одной базы оценки, например, в случае переоценки отдельных видов активов, достаточно указать категории активов и обязательств, к которым применяется каждая из баз оценки.

IAS 7 – Отчет о движении денежных средств

Предприятие должно составлять отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями настоящего стандарта и представлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, в отношении которого представляется финансовая отчетность.

Информация о движении денежных средств предприятия полезна с той точки зрения, что она дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств, а также потребности предприятия в использовании этих потоков денежных средств. Экономические решения, принимаемые пользователями, требуют оценки способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств, а также сроков и вероятности их получения.

Отчет о движении денежных средств, если он используется вкупе с остальными формами финансовой отчетности, обеспечивает информацию,

которая позволяет пользователям оценить изменения в чистых активах предприятия, его финансовой структуре (включая ликвидность и платежеспособность), а также его способности воздействовать на величину и сроки потоков денежных средств с целью адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям. Информация о движении денежных средств полезна при оценке способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и позволяет пользователям разрабатывать модели оценки и сравнения приведенной стоимости будущих потоков денежных средств различных предприятий. Она также облегчает сопоставимость отчетов об операционных показателях различных предприятий, поскольку устраняет последствия применения различных методов учета к аналогичным операциям и событиям.

Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Предприятие представляет сведения о движении денежных средств от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности в форме, которая наилучшим образом соответствует характеру его деятельности. Классификация по видам деятельности обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить воздействие этой деятельности на финансовое положение предприятия и размер его денежных средств и эквивалентов денежных средств. Эта информация также может использоваться для оценки взаимосвязи между этими видами деятельности.

Операционная деятельность

Сумма потоков денежных средств от операционной деятельности является ключевым показателем того, в какой мере операции предприятия обеспечивают поступление денежных средств, достаточных для погашения займов, сохранения операционных возможностей предприятия, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без обращения к внешним

источникам финансирования. Информация о конкретных составляющих движения денежных средств от операционной деятельности за предыдущие периоды в сочетании с другой информацией полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств от операционной деятельности.

Отражение движения денежных средств от операционной деятельности

Предприятие должно представлять сведения о движении денежных средств от операционной деятельности, используя либо:

(a) прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат; либо

(b) косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность

Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от инвестиционной деятельности имеет большое значение, поскольку оно показывает, какие расходы были произведены с целью приобретения ресурсов, предназначенных для генерирования будущих доходов и потоков денежных средств. Только те расходы, которые влекут за собой признание актива в отчете о финансовом положении, могут классифицироваться как инвестиционная деятельность.

Примерами потоков денежных средств от инвестиционной деятельности являются:

(a) денежные выплаты для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов. К ним относятся выплаты, связанные с капитализированными затратами на разработки и с

самостоятельно произведенными основными средствами;

(b) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов

денежные выплаты для приобретения долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместном предпринимательстве (кроме платежей за инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств или предназначенные для коммерческих или торговых целей);

(d) денежные поступления от продажи долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместном предпринимательстве (кроме поступлений по инструментам, рассматриваемым как эквиваленты денежных средств или предназначенным для коммерческих или торговых целей);

(e) денежные авансы и займы, предоставленные другим лицам (кроме авансов и займов, предоставляемых финансовыми институтами);

(f) денежные поступления от возврата авансов и займов, предоставленных другим лицам (кроме авансовых платежей и займов финансовых институтов);

Финансовая деятельность

Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от финансовой деятельности имеет большое значение, поскольку данная информация полезна при прогнозировании требований на будущие денежные потоки предприятия со стороны тех, кто его финансирует. Примерами потоков денежных средств от финансовой деятельности являются:

(a) денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов;

(b) денежные выплаты собственникам для приобретения или погашения акций предприятия;

(c) денежные поступления от выпуска долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, залладных и других краткосрочных или долгосрочных

заимствований;

(d) денежные выплаты по заемным средствам; и

(e) денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде.

Отражение движения денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности

В своей отчетности предприятие должно отражать основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат, возникающих в ходе инвестиционной и финансовой деятельности, по отдельности, за исключением потоков денежных средств, описанных в пунктах 22 и 24, которые отражаются в отчетности на нетто-основе.

Отражение движения денежных средств на нетто-основе

Денежные потоки от следующих видов операционной, инвестиционной или финансовой деятельности могут представляться в отчетах на нетто-основе:

(a) денежные поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств отражает деятельность клиента, а не деятельность предприятия; и

(b) денежные поступления и выплаты по статьям, характеризующимся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения.

Проценты и дивиденды

Поступления и выплаты денежных средств, возникающие в связи с получением и выплатой процентов и дивидендов, должны раскрываться по отдельности. Каждое такое поступление или выплата должны классифицироваться последовательно из периода в период как движение денежных средств от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Неденежные операции

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или эквивалентов денежных средств, должны исключаться из отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны раскрываться в других формах финансовой отчетности таким образом, чтобы обеспечить всю необходимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

Компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств

Предприятие должно раскрывать компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств и представлять сверку сумм, содержащихся в отчете о движении денежных средств, с аналогичными статьями, представленными в отчете о финансовом положении.

Раскрытие прочей информации

Предприятие должно раскрывать вместе с комментариями руководства сумму значительных остатков денежных средств и эквивалентов денежных средств, имеющих у предприятия, но недоступных для использования группой.

3. Раскрытие информации в финансовой отчетности

IFRS 1 – Первое применение МСФО

Предприятие, находящееся на стадии перехода от национальных стандартов бухгалтерского учета к МСФО, должно руководствоваться требованиями МСФО (IFRS) 1. Он применяется к первой годовой финансовой отчетности предприятия, составленной в соответствии с требованиями МСФО, и промежуточной отчетности, представленной в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая

отчетность» за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО (IFRS). Стандарт также применим к предприятиям при «повторном первом применении». Основное требование состоит том, чтобы ретроспективно были полностью применены все МСФО, действовавшие по состоянию на отчетную дату. Однако, существует несколько необязательных освобождений и обязательных исключений, связанных с ретроспективным применением МСФО.

Освобождения включают стандарты, относительно которых КМСФО считает, что их ретроспективное применение может быть сопряжено со слишком большими трудностями или привести к возникновению расходов, вероятно превосходящих любую выгоду для пользователей. Освобождения являются необязательными. Применяться могут любые или все исключения освобождения, а также может быть не применено ни одно из них.

Необязательные освобождения связаны с:

- объединениями бизнеса;
- справедливой стоимостью или переоценкой в качестве условной первоначальной стоимости;
- вознаграждениями работникам;
- накопленными разницеми при пересчете в другую валюту;
- комбинированными финансовыми инструментами;
- активами и обязательствами дочерних предприятий, ассоциированных предприятий и совместных предприятий; определением ранее признанных финансовых инструментов;
- операциями, предполагающими выплаты, основанные на акциях;
- оценкой по справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств при первоначальном признании;
- договорами страхования;
- резервы на ликвидационные мероприятия и восстановление окружающей среды в составе основных средств;
- арендой;

- концессионными соглашениями на предоставление услуг;
- затратами по займам;
- инвестициями в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия;
- переводом активов от клиентов;
- аннулированием финансовых обязательств с долевыми инструментами;
- тяжелой гиперинфляцией;
- совместными соглашениями;
- затратами на вскрышные работы.

Исключения затрагивают сферы учета, в которых ретроспективное применение требований МСФО считается нецелесообразным. Приведенные далее исключения являются обязательными:

- учет хеджирования;
- прекращение признания финансовых активов и обязательств;
- расчетные оценки;
- неконтролирующие доли;
- классификация и оценка финансовых активов;
- встроенные производные финансовые инструменты;
- правительственные займы.

Сравнительная информация готовится и представляется на основе МСФО. Почти все корректировки, возникающие в результате первого применения МСФО, признаются в нераспределенной прибыли на начало первого периода, отчетность по которому представляется в соответствии с МСФО.

IAS 8 – Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки

Предприятие применяет учетную политику в соответствии с требованиями МСФО, которая применима к конкретным условиям его деятельности. Однако, в некоторых ситуациях, стандарты предоставляют

возможность выбора; существуют также другие ситуации, в которых МСФО не дает указаний в отношении учета. В подобных ситуациях руководство должно выбрать соответствующую учетную политику самостоятельно.

Руководство, основываясь на своем профессиональном суждении, разрабатывает и применяет учетную политику; применение этих суждений обеспечивает получение объективной и надежной информации. Надежная информация обладает следующими характеристиками: правдивое представление, приоритет содержания над формой, нейтральность, осмотрительность и полнота. Если стандарты МСФО или их интерпретация для применения в специфических ситуациях отсутствуют, руководство должно рассмотреть возможность применения требований, предусмотренных в МСФО для решения похожих вопросов или вопросов, связанных с ними, а также определений, критериев признания, концепций оценки активов, обязательств, доходов и расходов, установленных в Концептуальной основе подготовки и представления финансовой отчетности. Также руководство может рассмотреть наиболее новые учетные положения других органов, разрабатывающих стандарты учета, дополнительную литературу, посвященную бухгалтерскому учету, а также принятую в отрасли практику, если она не противоречит положениям МСФО.

Учетная политика должна применяться последовательно в отношении подобных операций и событий.

Изменения, вносимые в учетную политику

Внесенные в учетную политику изменения, связанные с принятием нового стандарта, учитываются в соответствии с переходными положениями (если они существуют), установленными в рамках такого стандарта. В том случае, если специальная процедура перехода не указана, изменение политики (обязательное или добровольное) отражается в отчетности согласно общим положениям МСФО (IFRS) 8 ретроспективно (т.е. посредством корректировки вступительных остатков) за исключением случаев, когда это не представляется возможным.

Выпуск новых/пересмотренных стандартов, которые еще не вступили в силу

Обычно стандарты публикуются раньше наступления срока их применения. До этой даты руководство раскрывает в финансовой отчетности факт того, что новый стандарт выпущен, но еще не вступил в действие. Требуется раскрыть известные или легко прогнозируемые данные, которые позволяют оценить возможный эффект первичного применения таких требований на финансовую отчетность компании.

Изменения в бухгалтерских оценках

Предприятие периодически пересматривает бухгалтерские оценки и признает изменения в них, посредством отражения результатов в прибыли или убытке по результатам отчетного периода, которого эти изменения коснулись (период, затронутый изменениями, и будущие отчетные периоды), за исключением тех случаев, когда изменения в оценках привели к изменениям в активах, обязательствах или капитале. В таком случае признание осуществляется посредством корректирования учетной стоимости соответствующих активов, обязательств или капитала по результатам отчетного периода, затронутого изменениями.

Ошибки

Ошибки в финансовой отчетности могут возникнуть в результате неверных действий или неверной интерпретации информации. Ошибки, выявленные в текущем периоде, являются ошибками предшествующего отчетного периода. Существенные ошибки предыдущих лет, выявленные в текущем периоде, корректируются ретроспективно (т.е. посредством корректировки вступительных показателей, как если бы отчетность предшествующих периодов изначально не содержала ошибок) за исключением случаев, когда это не представляется возможным.

Тема 4. Применение отдельных МСФО зарубежными странами

1. Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность.
2. Первое применение МСФО. Объединение бизнеса. Нематериальные активы и основные средства, обесценение основных средств и гудвила, инвестиционная недвижимость.
3. Капитализация затрат по займам. Запасы.
4. Договоры на строительство. Аренда. Резервы, условные обязательства и условные активы.
5. Признание выручки. Налог на прибыль. Операционные сегменты. Вознаграждения работникам. Финансовые инструменты.
6. Договоры страхования.
7. Отраслевые стандарты.

1. Внеоборотные активы организации.

IAS 16. Основные средства

Основные средства — это материальные активы, которые:

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

(б) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Объект основных средств признается активом, когда можно надежно измерить его стоимость и существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод, связанных с ним.

При первоначальном признании основные средства измеряются по фактической стоимости их приобретения. Стоимость приобретения состоит из справедливой стоимости уплаченного за приобретаемый объект вознаграждения (за вычетом любых торговых скидок и компенсаций, предоставленных продавцом) и всех затрат, непосредственно относящихся к приведению объекта в рабочее состояние, позволяющее использовать его по назначению (включая импортные таможенные пошлины и связанные с покупкой невозмещаемые налоги).

Затраты, непосредственно относящиеся к приобретению объекта основных средств, включают затраты на подготовку площадки, доставку, установку и сборку, стоимость технического надзора и юридического сопровождения сделки, а также расчетную величину затрат на обязательные демонтаж и утилизацию объекта основных средств и рекультивацию промышленной площадки (в той степени, в какой под такие затраты создается оценочный резерв).

Элементы себестоимости

Себестоимость объекта основных средств включает:

(а) цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;

б) любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;

(с) предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.

Оценка себестоимости

Себестоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату отражения в учёте. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода рассрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23.

Возможно приобретение одного или более объектов основных средств в обмен на немонетарный актив или активы, либо в обмен на сочетание монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к простому обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем обменам, описанным в предыдущем предложении. Себестоимость объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда: (а) операция обмена не имеет коммерческого содержания или (б) ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддается надежной оценке. Приобретенный объект оценивается таким образом, даже если предприятие не может немедленно произвести списание переданного

актива. Если приобретенный объект не может быть оценен по справедливой стоимости, оценка его себестоимости производится на основе балансовой стоимости переданного актива.

Основные средства (последовательно в пределах каждого класса) могут учитываться либо по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (модель по фактическим затратам), либо по переоцененной стоимости за вычетом в последующем накопленных амортизации и убытков от обесценения (модель по переоценке).

Модель учета по фактическим затратам

После признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода.

Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенным образом отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Некоторые объекты основных средств характеризуются значительными и произвольными изменениями справедливой стоимости, что вызывает необходимость ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям. Потребность в переоценке таких объектов может возникать только один раз в 3–5 лет.

Амортизация основных средств

Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно.

Амортизируемая стоимость основных средств, представляющая первоначальную стоимость объекта за вычетом расчетной оценки его ликвидационной стоимости, списывается систематически в течение срока полезного использования.

Остаточная стоимость актива — расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

Срок полезного использования — это:

(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или

(б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Срок полезного использования и метод амортизации одного значительного компонента объекта основных средств могут полностью соответствовать сроку полезного использования и методу амортизации другого значительного компонента того же самого объекта. Такие компоненты можно объединять в группы при определении величины амортизационного отчисления.

Если предприятие начисляет амортизацию по определенным компонентам объекта основных средств по отдельности, то отдельно амортизируется и остальная часть этого объекта. Остальная часть объекта состоит из таких компонентов, которые по отдельности не являются значительными. Если планы по использованию указанных компонентов меняются, для начисления амортизации остальной части объекта могут потребоваться методы аппроксимации, обеспечивающие надёжное отражение структуры потребления и/или срок полезного использования её компонентов.

Предприятие вправе начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта, себестоимость которых не является значительной по отношению к себестоимости всего объекта.

Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива.

Амортизируемая величина и период амортизации основных средств

Амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива.

Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в

соответствии с МСФО (IAS) 8 « Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Начисление амортизации по основным средствам производится, даже если справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, при условии, что остаточная стоимость актива не превышает его балансовую стоимость. Во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается.

В состав объекта основных средств могут входить компоненты с различными сроками полезного использования. Амортизационные отчисления рассчитываются на основе срока полезного использования каждого компонента. В случае замены одного из компонентов замещающий компонент включается в балансовую стоимость актива в той степени, в какой он удовлетворяет критериям признания актива, и одновременно в пределах балансовой стоимости заменяемых компонентов отражается частичное выбытие.

Метод амортизации

Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива.

Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции. Метод линейной амортизации основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется остаточная стоимость актива. В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается. Метод единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности. Предприятие выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного

периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод.

Затраты на техническое обслуживание и капитальный ремонт объектов основных средств, которые проводятся регулярно в течение всего срока полезного использования объекта, включаются в балансовую стоимость объекта основных средств (в той степени, в какой они удовлетворяют критериям признания) и амортизируются в промежутках между ними.

Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

(a) при его выбытии; или

(b) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, включается в состав прибыли или убытка при списании объекта (если МСФО (IAS) 17 не содержит иных требований в отношении продажи с обратной арендой). Прибыли не должны классифицироваться как выручка. Доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью объекта.

Раскрытие в финансовой отчетности:

В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация по каждому классу основных средств:

(a) база, используемая для оценки балансовой стоимости в брутто-оценке;

(b) используемые методы амортизации;

(c) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

(d) балансовая стоимость в брутто-оценке и накопленная амортизация основных средств (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода;

(e) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:

(i) поступления;

(ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;

(iii) приобретение вследствие объединения бизнеса;

(iv) увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в результате переоценки согласно пунктам 31, 39 и 40 и убытков от обесценения, отражённых или восстановленных в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(v) убытки от обесценения, включённые в состав прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(vi) убытки от обесценения, восстановленные в составе прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(vii) амортизацию;

(viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчёте финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления, в том числе при пересчёте отчетности иностранного подразделения в валюту представления отчитывающегося предприятия;

(ix) прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

(a) наличие и величину ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств;

(b) сумму затрат, включённых в балансовую стоимость объекта основных средств в ходе его строительства;

(c) сумму договорных обязательств по приобретению основных средств;

(d) сумму компенсации, предоставленной третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств и включенной в состав прибыли или убытка, если такая сумма не раскрывается отдельно в отчете о совокупном доходе.

IAS 38 Нематериальные активы

Нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. Требование идентифицируемости соблюдается, когда нематериальный актив является отделимым (т.е. когда его можно продать, передать или оформить лицензию на его использование) или когда он возникает из договорных и иных юридических прав.

Приобретенные нематериальные активы

Приобретенные нематериальные активы первоначально признаются по стоимости их приобретения. Стоимость приобретения представляет собой покупную стоимость актива, включая импортные таможенные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты на подготовку актива к использованию по назначению. Считается, что цена покупки отдельно приобретенного нематериального актива отражает

ожидания рынка относительно будущих экономических выгод, которые могут быть получены от актива.

Созданные нематериальные активы

Процесс создания нематериального актива подразделяется на этап научных исследований и этап конструкторских разработок. Этап научных исследований не приводит к признанию в финансовой отчетности нематериальных активов. Нематериальные активы, возникающие на этапе конструкторских разработок, признаются, когда компания одновременно может продемонстрировать следующее:

- их техническую осуществимость;
- свое намерение завершить разработки;
- возможность использовать или продать нематериальный актив;
- то, каким образом с высокой вероятностью будут получены экономические выгоды от использования нематериального актива (например, наличие рынка для продукта, использующего результаты конструкторской разработки);
- доступность ресурсов для завершения разработок;
- свою способность надежно измерить затраты на разработки.

Все затраты, списанные на расходы на этапе научных исследований или конструкторских разработок, не могут быть восстановлены для включения в стоимость нематериального актива позднее, когда в дальнейшем проект будет отвечать критериям признания нематериального актива. Не все затраты могут быть отнесены на стоимость какого-либо актива, в противном случае они подлежат списанию на расходы по мере возникновения. Не отвечают критериям признания актива затраты, связанные с запуском деятельности и затраты на маркетинг. Затраты на создание брендов, торговых марок, баз данных клиентов, наименований печатных изданий и рубрик в них и собственно гудвила также не подлежат принятию к учету в качестве нематериального актива.

Нематериальные активы, приобретенные в результате объединения бизнеса

Если нематериальный актив приобретается в ходе объединения бизнеса, считается, что критерии признания выполняются, вследствие чего нематериальный актив будет признан при первоначальном учете объединения бизнеса вне зависимости от того, был ли он ранее признан в финансовой отчетности приобретаемой компании или нет.

Оценка нематериальных активов после первоначального признания

Нематериальные активы амортизируются, за исключением активов с неопределенным сроком полезного использования. Амортизационные отчисления начисляются на систематической основе в течение срока полезного использования актива. Нематериальный актив имеет

неопределенный срок полезного использования, когда на основании анализа всех соответствующих факторов можно сказать, что не существует обозримого предела периода, в течение которого, как ожидается, данный актив будет генерировать чистый приток денежных средств в компанию.

Нематериальные активы с ограниченным сроком полезного использования тестируются на предмет обесценения только при наличии признаков возможного обесценения. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования и нематериальные активы, еще не доступные для использования, тестируются на предмет обесценения минимум ежегодно, а также при наличии признаков возможного обесценения.

IFRS 3 – Объединение бизнеса

Объединение бизнеса – это операция или событие, в ходе которого покупатель получает контроль над одним и более бизнесом. Контроль, определенный МСФО (IAS) 27, – это возможность управлять финансовой и операционной политикой компании (бизнеса) в целях получения выгоды от ее деятельности. Определяя, какая из компаний получила контроль, следует учесть целый ряд факторов, таких как доля владения, контролирующие полномочия совета директоров и прямые соглашения между собственниками о распределении контролирующих функций. Предполагается, что контроль имеет место, если компании принадлежит более 50% в капитале другой компании.

Объединения бизнеса могут быть по-разному структурированы. Для целей учета в МСФО основное внимание уделяется сути операции, а не ее юридической форме. В случае если между вовлеченными в операцию сторонами осуществляется ряд сделок, рассматривается общий результат серии взаимосвязанных сделок. Так, любая сделка, условия которой поставлены в зависимость от завершения другой сделки, может считаться связанной. Для определения, должны ли операции рассматриваться как связанные, требуется профессиональное суждение.

Объединения бизнеса отражаются в учете как приобретения. В общем виде учет приобретения предполагает следующие этапы:

- установление покупателя (покупающей компании);
- определение даты приобретения;
- признание и измерение приобретенных идентифицируемых активов и обязательств, а также доли участия, не обеспечивающей контроль;
- признание и измерение вознаграждения, выплачиваемого за приобретенный бизнес;

- признание и измерение гудвила или прибыли от покупки по цене, ниже чем рыночной.

Такой метод учета рассматривает объединение бизнеса с точки зрения покупателя, т.е. компании, которая получает контроль над другим бизнесом. Прежде всего следует определить покупающую компанию. Величина выплачиваемого возмещения, справедливая стоимость приобретаемых активов и обязательств, величина гудвила и оценка доли владения, не обеспечивающей контроля, определяются с позиции покупающей компании по состоянию на дату приобретения (дату, на которую покупатель получает контроль над чистыми активами приобретенного бизнеса).

Идентифицируемые активы (включая нематериальные активы, которые ранее не признавались), обязательства и условные обязательства приобретенного бизнеса в общем случае отражаются по их справедливой стоимости. Справедливая стоимость определяется на основе сделок между независимыми сторонами, при этом намерения покупателя в отношении дальнейшего использования приобретенных активов не учитываются. В случае приобретения менее 100% капитала компании выделяется доля владения, не обеспечивающая контроля. Доля владения, не обеспечивающая контроля, представляет собой долю в капитале дочерней компании, которая не принадлежит, прямо или косвенно, материнской компании консолидируемой группы. Материнской компании предоставлен выбор измерять долю участия, не обеспечивающую контроля, по ее справедливой стоимости, либо пропорционально стоимости чистых идентифицируемых активов.

Общая сумма возмещения за объединение бизнеса включает денежные средства, их эквиваленты и справедливую стоимость любого иного передаваемого возмещения. Любые долевыми финансовыми инструментами, выпущенные в качестве возмещения, оцениваются по справедливой стоимости. Если какой-либо платеж был отложен во времени, он дисконтируется для отражения его текущей стоимости по состоянию на дату приобретения, если результат дисконтирования является существенным. Оплата включает в себя только те суммы, которые были выплачены продавцу в обмен на контроль над предприятием. Оплата не включает в себя суммы, выплаченные с целью урегулирования уже существующих взаимоотношений, платежей, которые зависят от будущих услуг сотрудников и затраты на приобретение.

Выплата возмещения может частично зависеть от исхода каких-либо будущих событий или от будущих результатов деятельности приобретенного бизнеса («условное возмещение»). Условное возмещение также отражается

по справедливой стоимости на дату приобретения бизнеса. Порядок учета условного вознаграждения после первоначального отражения на дату приобретения бизнеса зависит от его классификации согласно МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»: в составе обязательств (в большинстве случаев будет измеряться по справедливой стоимости на отчетную дату с отнесением изменений в справедливой стоимости на счет прибыли и убытков) или в составе капитала (в первоначальной оценке).

Гудвил отражает будущие экономические выгоды от тех активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и, следовательно, отдельно признаны на балансе. В случае если доля владения, не обеспечивающая контроля, учитывается по справедливой стоимости, балансовая стоимость гудвила включает и ту его часть, которая относится к доле владения, не обеспечивающей контроля. Если же доля владения, не обеспечивающая контроля, учитывается пропорционально стоимости идентифицируемых чистых активов, то балансовая стоимость гудвила будет отражать только долю материнской компании.

Гудвил отражается в качестве актива, который тестируется на предмет обесценения минимум ежегодно или чаще при наличии признаков возможного обесценения.

В редких случаях, например при покупке залогового имущества по выгодной для покупателя цене, гудвил, возможно, признан не будет, а будет отражена прибыль.

2. Учет и отражение в отчетности затрат по договорам на строительство, а также на разведку и оценку запасов полезных ископаемых

IFRS 6 Разведка и оценка запасов полезных ископаемых

В МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» рассматриваются вопросы подготовки финансовой отчетности компаний добывающих отраслей, ведущих геологоразведку и вынужденных оценивать запасы минеральных ресурсов. Положения стандарта не распространяются на прочие аспекты бухгалтерского учета в добывающих компаниях, в том числе на учет операций компании до приобретения лицензии на разведку минеральных ресурсов и операций компании после завершения стадии оценки запасов минеральных ресурсов (т.е. когда определена техническая осуществимость и экономическая рентабельность добычи минеральных ресурсов).

Операции добывающих компаний, не относящиеся к сфере действия МСФО (IFRS) 6, отражаются в отчетности в соответствии с

общеприменимыми стандартами (МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 37 и МСФО (IAS) 38).

Стандарт не ставит жестких рамок при выборе учетной политики, однако требует, чтобы учетная политика, принятая в отношении затрат на геологоразведку и оценку минеральных ресурсов, формировала уместную и надежную информацию о соответствующей деятельности компании. Это в настоящее время позволяет компаниям данного сектора продолжать следовать учетной политике, выбранной в соответствии с их национальными ОПБУ, не обязательно соответствующими принципам МСФО. Учетная политика может быть пересмотрена только в том случае, если вносимые изменения приведут к повышению значимости представляемой информации не в ущерб надежности этой информации или же к повышению ее надежности не в ущерб значимости. Другими словами, изменения допустимы, если пересмотренная учетная политика более полно соответствует Концептуальной основе подготовки и представления финансовой отчетности, принятой КМСФО.

Активы, связанные с геологоразведкой и оценкой минеральных ресурсов (представляющие капитализированные затраты на геологоразведку и оценку минеральных ресурсов) оцениваются по фактической стоимости и в зависимости от их характера относятся к основным средствам или нематериальным активам. Руководство должно применять выбранную классификацию последовательно от периода к периоду. После первоначального признания таких активов компания должна применить для их учета модель по фактическим затратам или модель по переоценке согласно МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38 соответственно. Как только определены техническая осуществимость и экономическая рентабельность добычи минеральных ресурсов, активы, связанные с геологоразведкой и оценкой минеральных ресурсов, перестают быть таковыми и должны быть переведены в состав активов разрабатываемых месторождений или списаны на расходы.

Активы, связанные с геологоразведкой и оценкой минеральных ресурсов, тестируются на обесценение в случае, если факты и обстоятельства указывают на то, что возмещение их балансовой стоимости может не произойти, либо когда данные активы переводятся в состав активов разрабатываемых месторождений. Обесценение учитывается и раскрывается в отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», однако связанные с геологоразведкой и оценкой минеральных ресурсов активы могут быть отнесены не только к какой-либо единице, генерирующей денежные средства, но и к не выходящей за пределы сегмента группе таких единиц. Руководство должно раскрыть принятую учетную политику, а также информацию о величине активов, обязательств, доходов и расходов, а также

денежных средств от инвестиционной деятельности, связанных с геологоразведкой и оценкой минеральных ресурсов.

Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения

Интерпретация (IFRIC) 20 описывает учет затрат на удаление вскрышных пород в ходе открытой разработки рудника на этапе добычи. Интерпретация может предписывать горнодобывающим предприятиям, подготавливающим отчетность в соответствии с МСФО, списывать существующие вскрышные активы на нераспределенную прибыль на начало года, если активы не могут быть отнесены на идентифицируемый компонент основного месторождения руды.

Интерпретация применяется ко всей деятельности по проведению вскрышных работ с 1 января 2013 года. Предприятие, которое относит на себестоимость вскрышные работы за весь производственный период, начнет капитализацию с даты принятия интерпретации. Интерпретация (IFRIC) 20 также дополняет МСФО (IFRS) 1. Предприятиям, применяющим МСФО в первый раз, будет позволено применить мероприятия переходного периода с датой вступления в силу последних 1 января 2013 года или на дату перехода.

Вскрышные затраты часто возникают, когда шахта в эксплуатации является выгодной для текущего производства и обеспечивает доступ к производству в будущем. Проблема всегда состояла в том, чтобы решить, куда отнести выгоды, а потом определить, какие расходы периода противопоставлены активу, который будет приносить пользу в будущих отчетных периодах. IFRIC разрабатывался для объяснения имеющегося на практике многообразия подходов. Некоторые предприятия рассматривают расходы на вскрышные работы как производственные расходы, а другие предприятия капитализируют некоторые или все вскрышные работы как актив.

IFRIC 20 применяются только к вскрышным расходам, которые возникают при работе в карьере на этапе шахтного производства. Он не рассматривает деятельность, связанную с подземными горнодобывающими разработками, или деятельность по добыче нефти или природного газа. Нефтяные пески, где добывающая деятельность многими рассматривается как более близкая к горнодобывающей деятельности, чем к традиционной добыче нефти и газа, также выходят за рамки интерпретации.

Переходные требования интерпретации могут оказывать значительное влияние на горнодобывающее предприятие, которое использует общий коэффициент капитализации для учета отложенных вскрышных работ. Существующие сальдо активов, которые не могут быть отнесены на идентифицируемый компонент основного месторождения, должны будут быть списаны на нераспределенную прибыль.

IAS 11 Договоры на строительство

Договор строительного подряда – это договор, заключенный специально на строительство объекта или комплекса объектов, включая договоры на оказание услуг, напрямую связанных со строительством объекта (например, осуществление надзора инженерной организацией или проектные работы архитектурного бюро). Обычно это договоры с твердой ценой или договоры «затраты плюс».

Договор на строительство может быть заключен в отношении одного объекта, такого как мост, здание, плотина, трубопровод, дорога, судно или тоннель. Договор на строительство может также предусматривать строительство нескольких объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию. Примерами таких договоров могут служить договора на строительство нефтеперерабатывающих заводов и других комплексных промышленных объектов или оборудования.

При определении суммы выручки и расходов по договорам подряда используется метод «процента завершенности работ». Это значит, что выручка, расходы, а, следовательно, и прибыль отражаются по мере выполнения работ по договору.

Если в договоре предусматривается строительство нескольких объектов, строительство каждого

объекта учитывается как отдельный договор на строительство, если:

(а) по каждому объекту были направлены отдельные предложения;
(б) условия строительства каждого объекта обсуждались отдельно, и подрядчик и заказчик могут принять или отказаться от исполнения части договора, относящейся к каждому объекту; и

(с) затраты и выручка по каждому объекту могут быть идентифицированы.

Группа договоров, заключаемых с одним или несколькими заказчиками, учитывается как единый договор на строительство, если:

(а) группа договоров заключалась как единый пакет договоров;

(б) договора так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого

проекта с общей нормой прибыли; и

(с) договора выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.

Договор может предусматривать строительство дополнительного объекта по усмотрению заказчика или может быть изменен внесением

положений о строительстве дополнительного объекта. Строительство дополнительного объекта должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:

(а) объект по конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или

объектов, предусматриваемых первоначальным договором; или

(б) цена объекта определена вне зависимости от цены первоначального договора.

При невозможности надежной оценки результата выполнения договора выручка признается только в той степени, в какой ожидается возмещение понесенных затрат. Затраты по договорам подряда относятся на расходы по мере их возникновения. Если существует высокая вероятность того, что общая сумма затрат по договору превысит общую сумму доходов по нему, ожидаемый убыток относится на расходы немедленно.

Выручка по договору включает:

(а) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и

(б) отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи:

(i) в той степени, в которой существует вероятность получения выручки; и

(ii) если суммы отклонений могут быть надежно оценены.

Затраты по договору включают:

(а) затраты, непосредственно связанные с определенным договором;

(б) затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом, и могут быть распределены на данный договор; и

(с) такие другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.

Если результат договора на строительство может быть надежно рассчитан, выручка и затраты, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно, в соответствии с степени завершенности договора на конец отчетного периода. Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно в соответствии с пунктом 36.

В случае заключения договора с фиксированной ценой результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

(а) совокупная выручка по договору может быть надежно оценена;

(б) получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно;

(с) как затраты, необходимые для завершения договора, так и степень выполнения договора на конец отчетного периода, могут быть надежно оценены; и

(d) затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены таким образом, что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с ранее произведенными оценками.

В случае договора "затраты плюс", результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

(a) получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно; и

(b) затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены независимо от того, подлежат ли они отдельному возмещению.

Предприятие должно раскрывать:

(a) сумму выручки по договору, признанную как выручка в отчетном периоде;

(b) методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в отчетном периоде; и

(c) методы, используемые для определения степени выполнения незавершенных договоров.

Предприятие должно раскрывать следующие данные обо всех договорах, незавершенных на конец отчетного периода:

(a) агрегированную сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;

(b) сумму полученных авансовых платежей; и

(c) сумму удержаний.

3. Учет и отражение в отчетности инвестиций в ассоциированные предприятия, аренды.

IAS 28 Инвестиции в ассоциированные предприятия

Ассоциированное предприятие – это предприятие, на которое инвестор оказывает значительное влияние, но которое не является ни его дочерней компанией, ни совместным предприятием. Под «значительным влиянием» понимается возможность участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики компании – объекта инвестиций без возможности контролировать эту политику. Предполагается, что такое влияние имеет место в случаях, когда инвестору принадлежит как минимум 20% имеющих право голоса акций (долей) объекта инвестиции, и отсутствует в случаях, когда принадлежит менее 20%. Данные предположения являются оспоримыми, если может быть продемонстрировано обратное.

В соответствии с методом долевого участия при первоначальном признании инвестиции в ассоциированное или совместное предприятие признаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли

или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора. Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Балансовая стоимость инвестиций также корректируется с целью отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочей совокупной прибыли объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте. Доля инвестора в этих изменениях признается в составе прочей совокупной прибыли инвестора.

Ассоциированные предприятия учитываются по методу долевого участия, если только они не отвечают в соответствии с МСФО (IFRS) 5 критериям признания в качестве активов, предназначенных для продажи. Согласно методу долевого участия инвестиции в ассоциированное предприятие первоначально отражаются по стоимости их приобретения.

В дальнейшем их балансовая стоимость увеличивается или снижается на долю инвестора в прибыли или убытке и прочих изменениях в чистых активах ассоциированного предприятия за последующие приобретения периоды.

Инвестиции в ассоциированные предприятия относятся к внеоборотным активам и представляются одной строкой бухгалтерского баланса (включая гудвил, возникающий при их приобретении). Инвестиции в каждую отдельную ассоциированную компанию, как единый актив, тестируются на предмет возможного обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» при наличии признаков обесценения, приведенных в МСФО (IAS) 39.

Если доля инвестора в убытках ассоциированного предприятия превышает балансовую стоимость его инвестиции, балансовая стоимость инвестиции в ассоциированное предприятие уменьшается до нуля. Дополнительные убытки инвестором не признаются, если только у инвестора нет обязательств по финансированию ассоциированного предприятия или им не была предоставлена гарантия обеспечения ассоциированного предприятия.

В индивидуальной (неконсолидированной) финансовой отчетности инвестора инвестиции в ассоциированные предприятия могут отражаться по стоимости их приобретения или как финансовые активы согласно МСФО (IAS) 39.

При применении метода долевого участия предприятие использует самую последнюю финансовую отчетность ассоциированного или

совместного предприятия. Если даты окончания отчетного периода предприятия и ассоциированного или совместного предприятия различаются, ассоциированное или совместное предприятие готовят для предприятия финансовую отчетность по состоянию на ту же дату окончания отчетного периода, что и финансовая отчетность самого предприятия, за исключением случаев, когда это практически невозможно.

Предприятие должно прекратить использование метода долевого участия с той даты, когда его инвестиция перестает быть ассоциированным или совместным предприятием:

(a) Если инвестиция становится дочерним предприятием, предприятие должно учитывать свои инвестиции в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» и МСФО 10.

(b) Если оставшаяся доля в бывшем ассоциированном или совместном предприятии является финансовым активом, предприятие должно оценивать оставшуюся долю по справедливой стоимости. Справедливая стоимость нераспределённой доли должна расцениваться как её справедливая стоимость при первоначальном признании в качестве финансового актива в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Предприятие должно признавать в составе прибыли или убытка любую разницу между:

(i) справедливой стоимостью любой оставшейся доли участия и любых доходов от выбытия части инвестиций в ассоциированное или совместное предприятие; и

(ii) справедливой стоимостью инвестиций на дату прекращения использования метода долевого участия.

(c) Если предприятие прекращает использовать метод долевого участия, предприятие должно учитывать все суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, в отношении этих инвестиций на той же самой основе, что и в случае, если бы объект инвестиций напрямую распорядился соответствующими активами или обязательствами.

Инвестиции, классифицируемые как предназначенные для продажи

Предприятие должно применять МСФО (IFRS) 5 к инвестициям или доли инвестиций в ассоциированное или совместное предприятие, которые отвечают критерию классификации «предназначенные для продажи». Любая оставшаяся доля инвестиций в ассоциированное или совместное предприятие, которая не была классифицирована как предназначенная для продажи, должна учитываться с использованием метода долевого участия, пока не произойдет выбытие той доли, которая классифицируется как предназначенная для продажи. После выбытия предприятие должно учитывать оставшуюся долю в ассоциированное или совместное предприятие в соответствии с МСФО (IFRS) 9, кроме случаев, когда оставшаяся доля

продолжает признаваться ассоциированным или совместным предприятием, и в этом случае предприятие должно использовать метод долевого участия. Если инвестиции или доля инвестиций в ассоциированное или совместное предприятие, ранее классифицированные как предназначенные для продажи, перестают удовлетворять критериям для такой классификации, их следует учитывать по методу долевого участия ретроспективно, начиная с даты классификации, в качестве предназначенных для продажи. Финансовая отчетность за все периоды, начиная с момента классификации инвестиций в качестве предназначенных для продажи, должна быть соответствующим образом скорректирована.

IAS 17 Аренда

Договор аренды предоставляет одной стороне (арендатору) право пользования активом в течение согласованного периода времени в обмен на арендную плату в пользу арендодателя. Аренда является важным источником среднесрочного и долгосрочного финансирования. Учет договоров аренды может оказать значительное влияние на финансовую отчетность как арендатора, так и арендодателя.

Различают финансовую и операционную аренду в зависимости от того, какие риски и выгоды переходят к арендатору. При финансовой аренде к арендатору переходят все значительные риски и выгоды, связанные с владением объектом аренды. Аренда, не попадающая под критерии финансовой, является операционной арендой. Классификация аренды определяется на момент первоначального признания ее в учете. В случае аренды зданий аренда земельного участка и аренда собственно здания рассматриваются в МСФО отдельно.

При финансовой аренде арендатор признает арендуемое имущество в качестве своего актива и признает соответствующее обязательство по выплате арендных платежей. Арендатор начисляет амортизацию как для собственных активов.

Арендатор признает сданное в финансовую аренду имущество в качестве дебиторской задолженности. Дебиторская задолженность признается в сумме равной величине чистых инвестиций в аренду, т.е. в сумме ожидаемых к получению минимальных арендных платежей, дисконтированных по внутренней ставке доходности аренды, и негарантированной остаточной стоимости объекта аренды, причитающейся арендодателю.

При операционной аренде арендатор не признает актива (и обязательства) на своем балансе, а арендные платежи отражает на счете прибылей и убытков, распределяя их обычно равномерно в течение срока

аренды. Арендодатель продолжает признавать сданный в аренду актив и амортизировать его. Арендные поступления являются доходом арендодателя и в общем случае отражаются на его счете прибылей и убытков равномерно в течение срока аренды.

Связанные операции, составной частью которых является юридический договор аренды, учитываются по приоритету их содержания. Например, операции продажи с обратной арендой, когда продавец продолжает пользоваться активом, не будет арендой по своей сути, если «продавец» сохраняет за собой значительные риски и выгоды, связанные с владением активом, т.е. по существу те же права, что и до проведения операции. Сущность таких сделок заключается в предоставлении финансирования продавцу-арендатору под гарантии права собственности на актив.

И, наоборот, некоторые операции, которые формально не объявляются договором аренды, являются ей по существу, если (как объясняется в Интерпретации (IFRIC) 4 выполнение договорных обязательств одной из сторон связано с использованием этой стороной конкретного актива, который контрагент может контролировать физически или экономически.

4. Запасы и Внеоборотные активы, предназначенные для продажи

IAS 2 – Запасы

Запасы — это активы:

- (a) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- (b) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
- (c) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Справедливая стоимость — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Материально-производственные запасы первоначально признаются по себестоимости. Себестоимость запасов определяется за вычетом любых торговых скидок и компенсаций, предоставленных продавцом, и включает импортные пошлины, невозмещаемые налоги, затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению запасов.

Запасы учитываются по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цены продажи (*net realisable value, NRV*). Чистая цена продажи — это оценочная цена возможной продажи в условиях обычной деятельности за

вычетом расчетных затрат на завершение работ и возможных затрат по сбыту.

В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» стоимость запасов, которые обладают индивидуально определенными признаками и не являются взаимозаменяемыми, а также тех запасов, которые были выделены под конкретный заказ, должна определяться для каждой единицы таких запасов. Стоимость всех прочих запасов определяется по формуле ФИФО «первое поступление – первый отпуск» (first-in, first-out, FIFO) или по формуле средневзвешенной стоимости. Использование формулы ЛИФО «последнее поступление – первый отпуск» (last-in, first-out, LIFO) не допускается. Компания должна использовать одну и ту же формулу расчета стоимости для всех однотипных по характеру и сфере применения запасов. Если запасы имеют разную природу или применяются компанией в разных сферах деятельности, может оказаться целесообразным использовать разные формулы расчета стоимости. Выбранная формула расчета стоимости применяется последовательно от периода к периоду.

Затраты на приобретение

Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются предприятию налоговыми органами), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг. Торговые уценки, скидки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку

Затраты на переработку запасов включают в себя затраты, такие как прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции. Они также включают систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например, амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты. Переменные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например, косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

Методы оценки себестоимости

Для удобства могут использоваться такие методы оценки себестоимости запасов, как метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.

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 невозможно использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой прибыли. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной продажной цены. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Финансовая отчетность должна раскрывать:

(a) принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемый способ расчета себестоимости;

(b) общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость запасов по видам, используемым данным предприятием;

(c) балансовая стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;

(d) величина запасов, признанная в качестве расходов в течение отчетного периода;

(e) сумма любой уценки запасов, признанная в качестве расходов в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;

(f) сумма любой реверсивной записи в отношении уценки, которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;

(g) обстоятельства или события, которые привели к реверсированию уценки запасов в соответствии с пунктом 34; и

(h) балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

IFRS 5 Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность

МСФО (IFRS) 5, «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», применяется, если осуществляется или планируется какая-либо продажа. Критерий «предназначенные для продажи» в МСФО (IFRS) 5 применяется к внеоборотным активам (или выбывающим группам), стоимость которых будет возмещена в основном посредством продажи, а не от продолжения использования в текущей деятельности. Он не применяется к активам, которые выводятся из эксплуатации, находятся в процессе ликвидации или утилизации.

МСФО (IFRS) 5 определяет выбывающую группу как группу активов, предназначенных для одновременного, в ходе одной операции, выбытия посредством продажи либо иных действий, а также обязательства, непосредственно связанные с этими активами, которые будут переданы в результате данной операции.

Внеоборотный актив (или выбывающая группа) классифицируется как «предназначенный для продажи», если они доступны для немедленной продажи в своем текущем состоянии, и такая продажа в высшей степени вероятна. Высокая степень вероятности продажи определяется выполнением следующих условий: есть свидетельства принятого на себя руководством обязательства продать, существует активная программа по поиску покупателя и реализации плана продажи, проводится активное экспонирование актива, выставленного на продажу по разумной цене, завершение операции продажи ожидается в течение 12 месяцев с даты классификации, и действия, необходимые для выполнения плана, указывают на невысокую вероятность того, что произойдут значительные изменения в плане, или что он будет отложен.

Внеоборотные активы (или выбывающие группы), классифицируемые как предназначенные для продажи:

отражаются по наименьшей из их балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

не амортизируются;

представляются отдельно в форме бухгалтерского баланса (не допускается зачет между статьями активов и обязательств).

Прекращенная деятельность – это компонент компании, который с финансовой и операционной точки зрения может быть выделен в финансовой отчетности от остальной деятельности предприятия и:

представляет собой отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения операций;

является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения операций; или

является дочерним предприятием, приобретенным исключительно с целью последующей перепродажи.

Деятельность классифицируется как прекращенная, если выполняются критерии для классификации ее активов как предназначенных для продажи, или когда уже произошло выбытие этой деятельности из компании. Хотя информация, представленная в балансе, не пересчитывается и не переоценивается в части прекращенной деятельности, отчет о совокупном доходе должен быть пересчитан за сравнительный период.

Прекращенная деятельность представляется отдельно в отчете о прибылях и убытках и в отчете о движении денежных средств. Дополнительные требования в отношении раскрытия информации о прекращенной деятельности предусмотрены для примечаний к финансовой отчетности.

Датой выбытия дочерней компании или выбывающей группы является дата перехода контроля. В консолидированный отчет о прибылях и убытках включаются результаты деятельности дочерней компании или выбывающей группы за весь период до даты выбытия; доходы или убытки после выбытия рассчитываются как разница между (а) суммой балансовой стоимости чистых активов и относящегося к нему гудвила, а также сумм накопленных в прочем совокупном доходе (например, курсовые разницы и резерв под изменение справедливой стоимости финансовых активов, имеющих в наличии для продажи); и (б) выручки от реализации актива.

5. Учет и отражение в отчетности финансовых инструментов

Цели и задачи

На финансовые инструменты распространяется действие следующих стандартов:

МСФО (IFRS) 7, «Финансовые инструменты: раскрытие информации»;

МСФО (IAS) 32, «Финансовые инструменты: представление информации», предметом которого является разграничение обязательств и капитала, а также взаимозачеты;

МСФО (IAS) 39, «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
а также

МСФО (IFRS) 9, «Финансовые инструменты».

Цель стандартов состоит в том, чтобы установить требования во всех аспектах бухгалтерского учета финансовых инструментов, в том числе

относительно разграничения обязательств и капитала, взаимозачетов, признания, прекращения признания, оценки, учета хеджирования и раскрытия информации.

Стандарты имеют широкую сферу применения. Их действие распространяется на все типы финансовых инструментов, в том числе дебиторскую задолженность, кредиторскую задолженность, инвестиции в облигации и акции, займы и производные финансовые инструменты. Они также применяются к определенным контрактам на покупку или продажу нефинансовых активов (таких как сырьевые товары), по которым могут быть осуществлены зачеты в денежных средствах или другим финансовым инструментом.

В ноябре 2009 года КМСФО опубликовал первую часть своего трехэтапного проекта по замене МСФО (IAS) 39 на новый стандарт МСФО (IFRS) 9. КМСФО обновил МСФО (IFRS) 9 в октябре 2010 года и внес в него руководство по классификации и оценке финансовых обязательств, а также по прекращению признания финансовых инструментов. Первый этап связан с классификацией и оценкой финансовых активов и финансовых обязательств.

В ноябре 2011 года КМСФО принял решение внести небольшое количество изменений к требованиям МСФО (IFRS) 9 в отношении классификации и оценки финансовых активов, чтобы решить вопрос специфических случаев применения стандарта и вопрос взаимодействия с проектом страхования, а также чтобы попытаться достичь сближения с предложениями, разрабатываемыми Совет по Стандартам Финансового Учета США (FASB). Ожидается, что предлагаемый проект этих вариантов будет опубликован в конце 2012 года; указанные предложения, таким образом, в настоящий момент не входят в состав МСФО (IFRS) 9.

В декабре 2011 года Совет внес изменения в МСФО (IFRS) 9 и изменил дату обязательного применения стандарта для годовых отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2013 года на 1 января 2015 года и позже. Досрочное применение МСФО (IFRS) 9 по-прежнему будет разрешено. МСФО (IFRS) 9 еще не был одобрен для использования в ЕС. Совет также внес изменения в переходные положения, предоставляющие освобождение от перерасчета сравнительной информации, и ввел новые требования к раскрытию информации, чтобы облегчить пользователям финансовой информации понимание эффекта от перехода на модель классификации и оценки, предусмотренную МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 9 заменяет множественные модели классификации и оценки финансовых активов, предусмотренные в МСФО (IAS) 39 единой моделью, имеющей только две классификационные категории: амортизируемая и справедливая стоимости. Классификация согласно МСФО (IFRS) 9 определяется моделью бизнеса,

принятой предприятием для управления финансовыми активами и их контрактными характеристиками.

Финансовый актив оценивается по амортизируемой стоимости, если соблюдаются оба критерия:

целью бизнес-модели является владение финансовым активом с целью получения контрактных денежных потоков; и

контрактные денежные потоки, генерируемые финансовым инструментом, представляют собой исключительно платежи, направленные на погашение основного долга и процентов.

МСФО (IFRS) 9 отменяет требование отделения встроенных производных финансовых инструментов от основного финансового инструмента. Он предписывает классификацию гибридного контракта в его полном объеме по амортизируемой или по справедливой стоимости.

Два из трех существующих критериев выбора учета по справедливой стоимости становятся устаревшими в соответствии с МСФО (IFRS) 9, поскольку модель бизнеса, основанная на справедливой стоимости, предполагает учет по справедливой стоимости, соответственно, гибридные контракты в их полном объеме отражаются по справедливой стоимости. Оставшееся условие выбора учета по справедливой стоимости, предусмотренное в МСФО (IAS) 39, переносится в новый стандарт – это означает, что менеджмент по-прежнему может оценивать финансовый актив по справедливой стоимости через прибыль или убыток после первоначального признания, если это значительно уменьшает несоответствие в бухгалтерском учете. Оценка по справедливой стоимости через прибыль или убыток сохранит безотзывный характер.

МСФО (IFRS) 9 запрещает изменение классификации за исключением тех редких обстоятельств, когда предприятие изменяет принятую им модель бизнеса.

Существует отдельное руководство по инструментам, связанным на контрактной основе, которые создают концентрацию риска, что часто происходит с инвестиционными траншами при проведении секьюритизации.

Принципы классификации, предписываемые МСФО (IFRS) 9, указывают на то, что все долевыми вложения должны оцениваться по справедливой стоимости. Однако, за руководством остается возможность отразить в прочем совокупном доходе (ПСД) нереализованные и реализованные прибыли и убытки от переоценки по справедливой стоимости долевыми вложений, не удерживаемых для торговли.

МСФО (IFRS) 9 отменяет возможность учета по себестоимости некотируемых акций и производных от них финансовых инструментов, но предоставляет руководство в отношении случаев, когда себестоимость может рассматриваться как приемлемая оценка справедливой стоимости.

Классификация и оценка финансовых обязательств МСФО (IFRS) 9 остается той же, что и в МСФО (IAS) 39, за исключением случаев, когда предприятие решает оценивать финансовое обязательство по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Для подобных обязательств изменения в справедливой стоимости в связи с изменениями собственного кредитного риска отдельно отражаются в ПСД.

Суммы в ПСД, связанные с собственными займами, не переносятся в отчет о прибылях и убытках, даже если признание обязательства прекращается, а суммы выплачены. Однако стандарт позволяет осуществлять перемещения в рамках собственных средств.

От предприятий по-прежнему требуется отделять производные финансовые инструменты, встроенные в финансовые обязательства, в которых они тесно не связаны с основным контрактом.

Природа и характеристики финансовых инструментов

Финансовые инструменты включают в себя широкий спектр активов и обязательств, таких как дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, кредиты, дебиторская задолженность, связанная с финансовым лизингом, и производные финансовые инструменты. Они признаются и оцениваются согласно требованиям МСФО (IAS) 39, а информация о них раскрывается в соответствии с МСФО (IFRS) 7.

Финансовые инструменты представляют собой контрактное право или обязательство получить или выплатить денежные средства или другие финансовые активы. Нефинансовые статьи имеют более опосредованное, не обусловленное контрактом отношение к будущим денежным потокам.

Финансовый актив - это денежными средствами; контрактное право на получение денежных средств или финансового актива; контрактное право на обмен финансовых активов или обязательств с другим юридическим лицом на условиях, являющихся потенциально выгодными; или долевой инструмент другого юридического лица.

Финансовое обязательство – это контрактное обязательство предоставить денежные средства или другой финансовый актив; обменяться финансовыми инструментами с другим юридическим лицом на условиях, являющихся потенциально не выгодными.

Долевой инструмент – это любой контракт, который свидетельствует об остаточной доле участия в активах юридического лица после вычета всех его обязательств.

Производный финансовый инструмент – это финансовый инструмент, стоимость которого является производной от положенной в его основу цены или индекса; он требует небольших начальных чистых инвестиций или не требует их вообще и его погашение привязано к какой-либо дате в будущем.

Производные финансовые инструменты, встроенные в основной договор

Некоторые финансовые инструменты и другие контракты объединяют производные и непроизводные финансовые инструменты в одном контракте. Часть контракта, являющаяся производным финансовым инструментом, называется «встроенный производный финансовый инструмент». Специфика такого инструмента заключается в том, что некоторые из денежных потоков контракта изменяются сходно с самостоятельным производным финансовым инструментом. Например, номинал облигации может изменяться одновременно с колебаниями биржевого индекса. В этом случае встроенный производный финансовый инструмент является фондовым производным финансовым инструментом на соответствующий биржевой индекс.

Встроенные производные финансовые инструменты, которые не являются «тесно связанными» с остальной частью контракта, обособливаются и учитываются как самостоятельные производные финансовые инструменты (то есть оцениваемыми по справедливой стоимости, с отражением изменений в справедливой стоимости, как правило, через прибыли или убытки). Встроенные производные финансовые инструменты не являются «тесно связанными», если их экономические характеристики и риски не совпадают с характеристиками и рисками остальной части контракта. МСФО (IAS) 39 приводит множество примеров, помогающих определить, выполняется ли (или нет) это условие.

Анализ контрактов на наличие потенциальных встроенных производных финансовых инструментов является одним из наиболее сложных аспектов МСФО (IAS) 39.

Классификация финансовых инструментов

Способ классификации финансовых инструментов согласно МСФО (IAS) 39 определяет метод последующей оценки и метод учета последующих изменений в оценке.

В бухгалтерском учете финансовых инструментов до вступления в силу МСФО (IFRS) 9 насчитывается четыре класса финансовых активов (согласно МСФО (IAS) 39): оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, удерживаемые до погашения, кредиты/займы и дебиторская задолженность, а также имеющиеся в наличии для продажи. Факторы, которые необходимо учитывать при классификации финансовых активов, включают в себя:

Являются ли потоки денежных средств, генерируемые инструментом, постоянными или переменными? Имеет ли инструмент дату погашения?

Предназначены ли активы для продажи? Намеревается ли менеджмент удерживать инструменты до погашения?

Является ли финансовый инструмент производным или содержит ли он встроены производный финансовый инструмент?

Котируется ли инструмент на активном рынке?

Классифицировал ли менеджмент инструмент в конкретную категорию с момента признания?

Финансовые обязательства оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток в случае их определения как таковых (в зависимости от различных условий), если они предназначаются для торговли или являются производными финансовыми инструментами (за исключением производного финансового инструмента, который является контрактом на предоставление финансовой гарантии или инструментом хеджирования, действующим и назначенным для этого). В противном случае они классифицируются как «простые обязательства».

Финансовые активы и обязательства оцениваются или по справедливой или по амортизируемой стоимости, в зависимости от их классификации. Изменения вносятся либо в отчет о прибылях и убытках, либо в прочий совокупный доход.

Повторная классификация с перенесением финансовых активов из одной категории в другую разрешается при обстоятельствах, число которых ограничено. В тех случаях, когда повторная классификация была проведена, требуется раскрытие разного рода информации. Производные финансовые инструменты и активы определяются как оцененные «по справедливой стоимости через прибыль или убыток» в том случае, если вариант справедливой стоимости не может быть избран для такой повторной классификации.

Финансовые обязательства и собственный капитал

Деление финансовых инструментов их эмитентом на обязательства (долговые инструменты) и капитал (долевые инструменты) может оказать значительное влияние на показатели платежеспособности (например, коэффициент отношения заемных средств к собственному капиталу) и доходности компании, а также сказаться на соблюдении ковенант по договорам кредитования.

Ключевой характеристикой долгового инструмента является то, что в соответствии с условиями договора эмитент должен или может быть принужден поставить держателю такого инструмента денежные средства или иные финансовые активы, т.е. не может избежать данного обязательства. Например, облигационный заем, согласно которому эмитент обязан производить выплату процентов, а впоследствии погасить облигации денежными средствами, является финансовым обязательством.

Финансовый инструмент относится к категории капитала, когда он устанавливает право на долю в чистых активах эмитента после вычета всех

его обязательств, или, иными словами, когда эмитент по условиям контракта не обязан выплачивать денежные средства или передавать иные финансовые активы. Обыкновенные акции, по которым любые выплаты остаются на усмотрение эмитента, являются примером долевых финансовых инструментов.

Дополнительно, следующие классы финансовых инструментов могут быть признаны в составе капитала (при соблюдении определенных условий такого признания):

финансовые инструменты с правом погашения (например, доли участников кооперативов или доли в партнерствах); и

финансовые инструменты (или их соответствующие компоненты), обязывающие в момент ликвидации компании выплатить держателю инструмента сумму, пропорциональную доле чистых активов компании (например, некоторые виды акций, выпущенные компаниями с установленным сроком деятельности).

Разделение эмитентом финансовых инструментов на долговые и долевые инструменты основывается на сути налагаемых договором обязательств, а не на его юридической форме. Это значит, что, например, привилегированные акции, подлежащие погашению, по своей сути подобны облигациям, учитываются как облигации и не являются инструментом капитала, даже если с юридической точки зрения это акции.

На практике финансовые инструменты могут быть не такими простыми, как только что рассмотренные. В каждом конкретном случае необходим детальный анализ положений договора, определяющего финансовый инструмент, ориентируясь на указанные классификационные признаки. Возможен вариант, когда финансовый инструмент сочетает в себе элементы как долевого, так и долевого финансовых инструментов (например, конвертируемые в фиксированное количество акций облигации). В финансовой отчетности долговые и долевые компоненты такого инструмента должны учитываться отдельно (например, для конвертируемых облигаций это будет заем и опцион на акции компании).

Отражение процентов, дивидендов, иных доходов и убытков на счет прибылей и убытков следует за классификацией соответствующего финансового инструмента. Так, если привилегированная акция представляет собой долговой инструмент, то купонный платеж считается расходом по заимствованиям. И наоборот, выплаты по инструменту, который расценивается как долевой, представляется как распределение капитала.

Признание

Правила признания для финансовых активов и обязательств несложны. Организация признает финансовые активы и обязательства в тот момент, когда она становится стороной договорных отношений.

Прекращение признания

Прекращение признания – это термин, используемый для определения момента списания с баланса финансового актива или обязательства. Эти правила более сложны в применении.

Активы

Компания-держатель финансового актива может нуждаться в дополнительном финансировании своей деятельности, используя имеющийся финансовый актив в качестве обеспечения или в качестве источника денежных средств, из которого будут производиться выплаты долга. Условия МСФО (IAS) 39 к прекращению признания определяются тем, является ли операция продажей финансовых активов (в результате чего организация прекращает их признание) или получением финансирования под обеспечение активами (в этом случае компания признает обязательство в размере поступивших средств). В каких-то случаях будет легко определить характер операции, например, очевидно, что финансовый актив списывается с баланса после его безусловной передачи независимой от компании третьей стороне без каких-либо дополнительных обязательств компенсировать ей связанные с активом риски и прав на участие в его доходности. И наоборот, прекращение признания недопустимо, если актив был передан, но, исходя из содержания договора, все риски и потенциальные доходы от актива остались за компанией. Однако во многих других случаях интерпретация сделки более сложна. Секьюритизация и операции факторинга – примеры более сложных операций, где вопрос списания с баланса требует тщательной проработки.

Обязательства

Организация может прекратить признавать (списать с баланса) финансовое обязательство только после его погашения, т.е. когда обязательство будет выплачено, аннулировано или прекращено с истечением срока его действия, либо при освобождении заемщика от обязательств кредитором или по закону.

Оценка финансовых активов и обязательств;

Все финансовые активы и обязательства при первоначальном признании измеряются по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 39 (плюс затраты по сделке, в случаях с финансовыми активами и обязательствами, оцениваемыми не по справедливой стоимости через прибыль и убыток). Справедливая стоимость финансового инструмента – это обычно цена сделки, т.е. сумма переданного или полученного вознаграждения. Однако в некоторых обстоятельствах цена сделки может справедливой стоимости не отражать. В таких ситуациях справедливую стоимость уместно определять на основе открытых данных текущих сделок на аналогичные инструменты или

на основе технических моделей оценки, используя в них только данные с доступных для наблюдения рынков.

Оценка финансовых инструментов после их признания зависит от их исходной классификации. Финансовые активы учитываются по справедливой стоимости, за исключением категорий «займы и дебиторская задолженность», и «удерживаемые до погашения активы». В исключительных случаях не переоцениваются также некотирующиеся долевые инструменты, чья справедливая стоимость не может быть надежно измерена, а также производные инструменты, привязанные к стоимости и погашаемые поставкой указанных долевых инструментов.

Займы и дебиторская задолженность и удерживаемые до погашения финансовые активы учитываются по амортизированной стоимости. Амортизированная стоимость финансового актива или обязательства определяется методом эффективной ставки процента.

Имеющиеся в наличии для продажи финансовые активы учитываются по справедливой стоимости, изменения которой признаются в составе прочего совокупного дохода. При этом для долговых инструментов процентные доходы относятся на счета прибылей и убытков методом эффективной ставки процента. Дивиденды от долевых инструментов также относятся на счет прибылей и убытков по моменту установления права на их получение.

Производные инструменты (включая встроенные производные инструменты, подлежащие раздельному учету) измеряются по справедливой стоимости. Прибыли и убытки, возникающие в результате изменений их справедливой стоимости, признаются в отчете о прибылях и убытках за исключением изменений справедливой стоимости инструментов хеджирования при хеджировании потоков денежных средств. Финансовые обязательства учитываются по амортизированной стоимости методом эффективной ставки процента, если только они не отнесены к категории «по справедливой стоимости, изменения которой отражаются на счете прибылей и убытков».

Финансовые активы и обязательства, которые относятся к хеджированию, могут потребовать дополнительной коррекции балансовой стоимости в соответствии с положениями учета хеджирования.

Финансовые активы, кроме тех, что измеряются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются на счете прибылей и убытков, подлежат проверке на предмет обесценения. Если существуют объективные признаки того, что финансовый актив обесценился, выявленный убыток от обесценения признается в отчете о прибылях и убытках.

Раскрытие информации

Требования к финансовым инструментам, связанные с представлением и раскрытием информации, изложены в МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 7. МСФО (IAS) 1 предписывает руководству отражать свои финансовые активы и финансовые обязательства как краткосрочные или долгосрочные. МСФО (IAS) 32 предоставляет руководство по проведению зачетов между финансовыми активами и финансовыми обязательствами.

Если соблюдаются определенные требования, финансовый актив и финансовое обязательство отражаются в балансе на нетто-основе.

МСФО (IFRS) 7 устанавливает требования к раскрытию информации, необходимой пользователям для оценки значительности финансовых инструментов для финансового положения и финансовых результатов компании, а также понимания природы и степени рисков для компании, сопутствующих этим инструментам. Такие риски включают в себя кредитный риск, риск ликвидности и рыночный риск. Стандарт также требует раскрытия информации о трехуровневой иерархии с целью оценки справедливой стоимости и некоторой специфической информации о количественных показателях финансовых инструментов, находящихся на самом нижнем уровне иерархии.

Требования, связанные с раскрытием информации, применяются не только к банкам и финансовым учреждениям. Требование применимо ко всем юридическим лицам, владеющим финансовыми инструментами, даже простыми, такими как заимствования, дебиторская и кредиторская задолженности, денежные средства и инвестиции.

Тема 5. Учет в условиях инфляции

1. Признаки инфляционных процессов.
2. Влияние инфляционных процессов на национальные системы. Влияние инфляции на качественные характеристики учетной информации.
3. Модели учета в условиях инфляции.
4. Трансформация бухгалтерской отчетности российских компаний в условиях гиперинфляционной экономики.

Текст лекции основывается на содержании следующего библиографического источника:

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ИНФЛЯЦИИ

учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"

Р. Г. Каспина, А. С. Логинов. - Сер. Библиотека высшей школы

Тип: монография Язык: русский

ISBN: 5-370-00035-2

Год издания: 2007 Место издания: Москва

Издательство: Омега-Л

ББК: У052.9(2)20-149.

УДК: 657.3(075.8)

Тема 6. Особенности организации учета и отчетности в США и странах Западной Европы

1. Общепринятые учетные принципы США.
2. Основные принципы и правила формирования отчетности с целью принятия бизнес-решений. Учетный цикл и общие принципы построения плана счетов в странах Западной Европы.
3. Структура и основные показатели отчетности, их назначение.
4. Проблемы перехода европейских компаний на международные стандарты финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет на любом предприятии испытывает на себе влияние специфических социально-экономических, политических и культурных особенностей каждой страны. В этой публикации мы рассмотрим базовые учетные принципы **GAAP** (*Generally Accepted Accounting Principles*)— общепринятые учетные принципы США.

Американским советом по стандартам финансового учета разработаны основополагающие принципы финансового учета, на которых строятся все учетные стандарты. Они называются положениями о концепциях финансового учета. За период с 1978 по 1985 год Совет по стандартам выпустил шесть положений. В настоящее время из них действуют пять:

- Положение 1 «Цели составления финансовой отчетности коммерческими организациями»;
- Положение 2 «Качественные характеристики финансовой информации»;
- Положение 4 «Цели составления финансовой отчетности некоммерческими организациями»;
- Положение 5 «Принципы отражения и оценки информации в финансовой отчетности коммерческих организаций»;

•Положение 6 «Элементы финансовой отчетности» (заменило действовавшее ранее Положение 3).

Эти положения являются основой для разработки стандартов финансового учета и отчетности.

Положения о концепциях финансового учета представляют собой документы, определяющие наиболее общие задачи, встающие перед системой финансового учета и намечающие основные пути их решения.

Охарактеризуем содержание положений 1 и 2 в сравнении с российской практикой учета.

Положение 1. «Цели составления финансовой отчетности коммерческими организациями»

В Положении 1 цели составления финансовой отчетности и ее пользователи определены следующим образом: «Финансовая отчетность должна обеспечивать полезной информацией реальных и потенциальных инвесторов, кредиторов и других ее пользователей для принятия решений об инвестировании, кредитовании и др. Информация должна быть исчерпывающей и доступной для восприятия. Информация финансовой отчетности должна помочь инвесторам, кредиторам и другим пользователям в определении сумм и сроков инвестиций, будущих поступлений денежных средств от дивидендов или процентов, выручки от продаж, размера и срока платежей за ценные бумаги или по ссудам. Финансовая отчетность должна обеспечивать пользователей информацией о размерах и времени прироста денежных средств данного предприятия. Отчетность должна содержать информацию о ресурсах и обязательствах предприятия и о результатах операций, событиях и обстоятельствах, которые изменяют эти ресурсы и обязательства».

Видно, что основной целью составления финансовой отчетности является обеспечение полезной информацией внешних и внутренних пользователей.

Выделяются следующие *основные группы пользователей информации*, содержащейся в финансовой отчетности: владельцы компании (акционеры, инвесторы), управляющие компанией, государство, кредиторы, поставщики, работники и их профсоюзы, финансовые аналитики, брокеры и др.

Основной целью составления финансовой отчетности коммерческими компаниями за рубежом является формирование информации, необходимой для принятия решений об инвестициях и кредитах.

Ориентация финансовой отчетности в основном на удовлетворение потребностей внешних пользователей вытекает из особенностей работы большинства американских корпораций. Наличие денежных средств у предприятия в США напрямую связано с рыночной стоимостью выпущенных данным предприятием ценных бумаг. Потребность в оборотных средствах удовлетворяется за счет кредитов банка, а возможность получения кредита прямо связана с финансовым состоянием предприятия.

Российские предприятия пока что больше рассчитывают на другие способы финансирования и кредитования (наличие связей, близость к органам власти, возможность получения льготных кредитов и налоговых льгот и т.п.)

Соответствующие расхождения представлены в табл. 1.

Таблица 1. Наиболее заметные расхождения между целями и задачами учета в американской и отечественной системе учета

Американская система учета	Российская система учета
<p>Основная цель составления финансовой отчетности — формирование информации, полезной для принятия решений об инвестициях и кредитах. Удовлетворение внутренних потребностей руководства — на втором плане.</p>	<p>Бухгалтерская отчетность представляет информацию в первую очередь внутренним пользователям (руководителям, участникам и др.), а затем внешним (инвесторам, кредиторам).</p>

Контрольная функция занимает незначительное место среди целей финансового учета, поскольку решение этих задач возложено на иные подразделения фирмы.	На бухгалтерский учет возложена контрольная функция за соблюдением законодательства и установленных норм и нормативов.
Финансовый учет не ставит напрямую цель достижения безубыточности предприятия.	Данные учета используются для предотвращения отрицательных результатов деятельности.
Финансовая отчетность должна помогать пользователю в определении вероятности поступления денежных средств от объекта инвестиций или кредитования.	Напрямую такая задача перед бухгалтерским учетом и отчетностью в России не ставится.
Информация о финансовой отчетности должна способствовать принятию управленческих решений ее пользователями.	Соответствует американской системе учета, хотя и не так явно выражена.

Положение 2. «Качественные характеристики финансовой информации»

В Положении 2 определяются требования к информации, содержащейся в финансовых отчетах.

Прибыльность (в России наиболее близкое понятие «экономичность учета») — первое требование к информации, содержащейся в финансовых отчетах: прибыль от использования финансовой отчетности должна превышать затраты на ее подготовку. Прежде чем одобрить тот или иной стандарт, Совет по стандартам изучает, не приведет ли применение этого стандарта к ситуации, когда затраты на получение финансовой информации превысят предполагаемую прибыль (или пользу).

К сожалению, в России критерий прибыльности финансового учета не нашел достойного места среди учетных принципов. Даже требование экономичности учета у нас пока осуществить достаточно сложно.

Ценность для прогнозирования — информация должна быть такой, на основании которой пользователь сможет спрогнозировать будущие изменения в состоянии исследуемого предприятия, т.е. информация должна давать основу для составления прогноза.

Этому требованию отвечает подбор показателей отчетности, предусмотренный российским стандартом «Бухгалтерская отчетность организации» и формами бухгалтерской отчетности, утвержденными Минфином России.

Однако начиная с годовой отчетности за 1997 год, если при составлении типовых форм бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности, то в бухгалтерскую отчетность организации могут включаться дополнительные показатели, а также могут не приводиться отдельные статьи ввиду отсутствия у организации соответствующих активов, пассивов, хозяйственных операций.

Своевременность финансовой отчетности. Отчетная информация должна представляться в сроки, в которые она не теряет своей ценности для пользователей. Информация должна быть пригодна для принятия решения прежде, чем потеряет способность влиять на решение.

В России требования к срокам более жесткие, чем в других странах, поэтому актуальность отчетной информации обеспечивается.

Проверяемость устанавливается согласованным мнением экспертов о том, что информация отражает именно то, что предполагалось представить, и что выбранный метод оценки используется без субъективности и ошибок.

Это соответствует российской практике учета, поскольку записи в бухгалтерском учете осуществляются непрерывно на основе первичных документов, которые оформляются на все хозяйственные операции.

Единообразие. Полное единообразие устанавливается как «применение единых методов учета для сходных операций невзирая на обстоятельства». То есть сходные хозяйственные операции должны и учитываться одинаково.

Цель единообразия — обеспечение сравнимости отчетной информации различных предприятий, а не унификация учетных процедур.

Последовательность заключается в применении одних и тех же учетных методик в течение длительного периода времени.

Однажды принятая учетная политика не должна изменяться, если новые методы не будут обоснованы как более предпочтительные с точки зрения полезности информации.

Существенность (значимость). Информация признается существенной, если ее присутствие (или отсутствие) в финансовом отчете может быть важным для пользователей. Критерий существенности является наиболее субъективным — бухгалтер при составлении отчетности самостоятельно упорядочивает данные учета таким образом, чтобы они стали информацией для пользователя. Как правило, существенность информации при подготовке отчета оценивается бухгалтером, а при проведении проверки — аудитором.

Финансовые отчеты должны содержать все данные, которые оказывают существенное влияние на оценки и решения их пользователей.

В Российской Федерации существенным признается показатель, удельный вес которого превышает 5% от итоговой суммы отчета (баланса или отчета о прибылях и убытках). Такой показатель необходимо раскрыть подробно в приложениях к годовому отчету.

Некоторые базовые принципы учета не вошли в Положения 1 и 2, так как были обобщены несколько раньше, в начале 70-х годов.

Фундаментальные принципы ведения учета в разных странах во многом схожи, поэтому здесь мы ограничимся лишь перечислением основных принципов:

- *двойная запись*;
- *имущественная обособленность предприятия*;
- *непрерывность деятельности предприятия* (т.е. исходим из того, что предприятие будет продолжать деятельность в обозримом будущем);

- *консерватизм*. Данный принцип приобрел в американской системе учета огромное значение. Это связано с желанием предприятия показать в отчетности максимальную величину прибыли для улучшения всех финансовых показателей. Такое желание ограничивают жесткими рамками принципа консерватизма: из всех возможных оценок для активов применяется наименьшая, для пассивов — наибольшая; расходы признаются скорее рано, чем поздно, доходы, напротив, скорее поздно, чем рано. При составлении отчетности следует предполагать, что если вероятность наступления неприятности (неполучения прибыли, потери стоимости актива) не равна нулю, то эта неприятность наступит. В финансовом учете должна быть отражена возможность наступления такой неприятности.

- *периодичность составления отчетности*;
- *денежное выражение*;
- *метод начисления* (все доходы и расходы в отчетном периоде считаются доходами и расходами этого периода независимо от времени фактического поступления или выплаты денег);
- *реализация* (момент перехода права собственности).

2.

Использование МСФО для составления бухгалтерской отчетности в России сопровождается, с одной стороны, непониманием их преимуществ; потребность в информации о содержании финансовой отчетности по МСФО

для практической деятельности незначительна. С другой стороны, изучение и попытки реализации принципов и методологии отдельных стандартов для составления бухгалтерской отчетности по МСФО в российских условиях вызывает значительные трудности в понимании базовых методологических основ формирования данных, методик исчисления показателей, составляющих отчетность, техники получения необходимых сведений. В связи с этим целью данной статьи является рассмотрение необходимости использования международных стандартов финансовой отчетности для ее понимания всеми заинтересованными пользователями, а также содержания и методики формирования ее отдельных форм.

Бухгалтерский баланс, его содержание, основы составления

Одной из наиболее важных форм финансовой отчетности, по данным которой определяется имущественное положение компании, является бухгалтерский баланс.

Составлению бухгалтерского баланса должна предшествовать работа по обоснованию необходимости разделения в нем краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств и представления их в виде отдельной классификации. Если руководством принято решение не приводить в балансе подобную классификацию, активы и обязательства должны представляться в бухгалтерском балансе в порядке ликвидности. Кроме этого, если в балансе суммируются отдельные виды активов и пассивов, компания обязательно должна раскрывать суммы активов и обязательств, возмещение или погашение которых ожидается в течение двенадцати месяцев после отчетной даты и по окончании двенадцати месяцев после отчетной даты.

Реализация подобного требования МСФО позволяет предоставить пользователям полезную информацию о стоимости чистых активов в составе оборотного капитала и чистых активов, используемых в долгосрочных операциях компании. Такие сведения дают возможность пользователям финансовой отчетности определить активы, которые должны быть реализованы в текущем отчетном периоде, и обязательства, погашение

которых ожидается в том же временном периоде, а также проанализировать степень ликвидности и платежеспособности компании.

Бухгалтерский баланс может содержать дополнительные статьи и промежуточные суммы по требованию какого-либо стандарта МСФО или, если это необходимо, для представления более достоверной информации пользователям с целью оценки финансового состояния компании. Например, составляя баланс банка, следует реализовать специфические требования МСФО 30 "Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов".

Порядок расположения статей баланса, а также их названия могут быть изменены, поскольку баланс должен отражать всестороннюю картину финансового положения организации. Кроме этого перечисленные статьи баланса являются укрупненными. Их можно детализировать на основе следующей оценки:

1. характера и ликвидности активов и их существенности, ведущих к отдельному представлению деловой репутации и активов, возникающих из расходов на разработки, денежных и неденежных активов, краткосрочных и долгосрочных активов;

2. их функции в рамках компании, приводящей к отдельному представлению, например, операционных и финансовых активов, запасов, дебиторской задолженности, денежных средств и их эквивалентов;

3. размера, характера и распределения во времени обязательств, ведущих, если это целесообразно, например, к отдельному представлению процентных и беспроцентных обязательств и резервов, выделенных как краткосрочные и долгосрочные.

Вместе с тем каждая статья баланса должна разбиваться на подклассы по ее характеру и суммам кредиторской и дебиторской задолженности материнской компании, родственных дочерних компаний, ассоциированных компаний и других связанных сторон.

Расшифровки подклассов зависят от требований отдельных МСФО, размера, характера и функции показателей. Требования раскрытия подклассов статей в балансе или в примечаниях к нему в системе МСФО неодинаковы:

- материальные активы классифицируются в соответствии с МСФО 16 "Основные средства";

- дебиторская задолженность разбивается на задолженность покупателей и заказчиков, других членов группы, задолженность от связанных сторон, предоплаты и прочие суммы;

- запасы в соответствии с МСФО 2 "Запасы" представляются по подклассам "товары", "производственные поставки", "материалы", "незавершенное производство", "готовая продукция";

- резервы предстоящих расходов подразделяются на резервы на пенсионное обеспечение и любые другие резервы подобного характера в соответствии с операциями с компанией; акционерный и резервный капитал подразделяются на классы оплаченного капитала, эмиссионного дохода, видов резервов.

Информация, представленная в бухгалтерском балансе о наличии активов и обязательств на определенную дату, отличающихся по характеру и функциям, может быть оценена по-разному. Например, определенные группы основных средств могут быть оценены по фактической себестоимости или по сумме переоценки. Эти группы основных средств должны быть представлены в балансе как отдельные линейные статьи.

Отчет о прибылях и убытках, его содержание, основы составления

Отчет о прибылях и убытках должен, как минимум, содержать следующие линейные статьи:

- выручку;

- результаты операционной деятельности;

- затраты по финансированию;

- долю прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной

- деятельности, исчисляемую методом участия;
- расходы по налогу;
- прибыль или убыток от обычной деятельности;
- результаты чрезвычайных обстоятельств;
- долю меньшинства;
- чистую прибыль или убыток за период.

Поскольку деятельность компаний отличается по характеру, видам, стабильности, предсказуемости, рискам операций и событий, содержание отчета и представление его составных элементов позволяют раскрыть результаты работы и составить прогноз будущих выгод. Поэтому в отчет о прибылях и убытках согласно МСФО 1 "Представление финансовых отчетов" могут быть включены дополнительные статьи, промежуточные суммы и заголовки. Они также могут включаться в отчет о прибылях и убытках, если этого требуют отдельные стандарты МСФО или необходимо для представления более достоверной и полезной информации внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности: инвесторам, работникам компании, работодателям, поставщикам и прочим торговым кредиторам, покупателям, правительственным органам, общественности.

Кроме этого порядок расположения и названия статей отчета о прибылях и убытках могут изменяться, если это необходимо для представления более ясной картины финансовых результатов. Например, составляя отчет о финансовых результатах банка, названия статей изменяются, чтобы выполнить отдельные требования МСФО 30 "Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов".

В отчете о прибылях и убытках или примечаниях должен быть представлен анализ доходов и расходов исходя из их характера, значимости и роли в компании. Предпочтительным является вариант анализа в самом отчете. Для его проведения статьи расходов отчета разбиваются на

подклассы для выделения составляющих финансовых результатов по следующим характеристикам:

- а) стабильность;
- б) потенциал прибыли или убытка;
- в) предсказуемость.

Эта информация формируется одним из двух способов анализа.

Первый способ представления информации (способ анализа) называется методом характера затрат. Этим способом в отчете о прибылях и убытках приводятся данные о расходах компании в отчетном периоде по их характеру (по экономическим элементам): амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалование, затраты на рекламу. По функциональным направлениям расходы не группируются.

Таким образом, формат составления отчета о прибылях и убытках методом учета характера затрат основан на расчете дохода от продаж путем суммирования расходов, представленных по экономическим элементам, изменений запасов и прибыли. Данный метод используется также при составлении отчета о прибылях и убытках в других зарубежных странах, например, в условиях континентальной модели бухгалтерского учета, которую использует большинство стран Европы, Япония, франкоязычные страны Африки.

Несмотря на то, что российские национальные стандарты частично приближены к международной практике, данный метод составления отчета о прибылях и убытках в отечественной практике не применяется.

Вторым способом анализа и представления данных в отчете о прибылях и убытках в системе МСФО является метод функции затрат или "себестоимости продаж". Он позволяет разложить доход от продаж в отчете о прибылях и убытках в МСФО на два составных элемента: себестоимость и прибыль. В его основу положены: классификация расходов по их функциональным признакам, выделение части себестоимости продаж, распределение или административная деятельность.

Отчет о движении денежных средств, его содержание, основы составления

Отчет о движении денежных средств позволяет оценить то, насколько способна организация создавать денежные средства и их эквиваленты, распределять во времени и сохранять определенность их формирования. Отчет о движении денежных средств дает возможность оценить изменения в чистых активах организации, способность влиять на суммы и время потоков денежных средств. Это необходимо для оптимизации деятельности при постоянно изменяющихся внутренних и внешних условиях и возможностях. Информация отчета о движении денежных средств позволяет пользователям разрабатывать модели оценки, анализа и прогнозирования дисконтированной стоимости будущих потоков денежных средств.

Независимо от характера деятельности любые компании нуждаются в денежных средствах для функционирования, погашения обязательств, обеспечения доходов инвесторов. Поэтому в отчете, составляемом в соответствии с МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств" любой компанией, показываются потоки денежных средств за отчетный период в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Представление информации в отчете о движении денежных средств по видам деятельности дает возможность оценить их влияние на изменение финансового состояния организации и взаимосвязей видов деятельности. Одна и та же операция по-разному может отражаться в отчете. Например, погашение кредита - в группе финансовой деятельности, а процентов по нему - в группе операционной деятельности.

Операционная деятельность в системе МСФО рассматривается в качестве основной, приносящей наибольший доход компании. Величина денежных потоков по операционной деятельности является ключевым элементом, показывающим величину потоков денежных ресурсов для погашения кредитов, сохранения и роста операционных возможностей, выплаты дивидендов, новых инвестиций. Это результат событий,

составляющих чистую прибыль или убыток. Потоками денежных средств и их эквивалентов от операционной деятельности, выделяемых в отчете о движении денежных средств, могут быть:

- денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- денежные поступления от аренды, гонорары, комиссионные и другие доходы;
- денежные платежи поставщикам за товары и услуги;
- денежные платежи служащим и денежные платежи от их лица;
- денежное поступление 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.

Кроме того, если организация владеет имуществом специально для коммерческих и торговых целей (ценными бумагами, денежными средствами для предоставления кредита и др.), то движение денежных потоков рассматривается как операционная деятельность.

Потоки денежных средств от операционной деятельности в отчете следует представлять, используя один из двух описанных в МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств" методов:

1) прямой метод, когда раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей;

2) косвенный метод, когда чистая прибыль (убыток) корректируется на результаты операций неденежного характера, отсрочек и начислений прошлых периодов и будущих операционных денежных поступлений и платежей, а также статей доходов и расходов по инвестиционным и финансовым потокам денежных средств.

Предпочтительным является прямой метод. Считается, что он позволяет получить информацию для оценки будущих потоков денежных средств, что затруднено при использовании косвенного метода.

Когда компания использует прямой метод отражения потоков денежных средств от операционной деятельности, информация формируется:

- а) по данным бухгалтерского учета;
- б) корректировкой статей отчета о прибылях и убытках (продажи, себестоимость продаж и др.) с учетом следующего:
 - изменений за период запасов и операционной кредиторской и дебиторской задолженности;
 - изменений других неденежных статей:
 - изменений прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

Использование косвенного метода исчисления чистого потока денежных средств от операционной деятельности предполагает, что чистая прибыль или убыток рассчитываются с учетом следующего:

- а) изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение отчетного периода;
- б) изменений неденежных статей (амортизации, отчислений, отсроченных налогов, нереализованных прибылей (убытков) по операциям с иностранной валютой, нераспределенных прибылей ассоциированных компаний, доли меньшинства);
- в) изменений прочих статей, формирующих инвестиционные или финансовые денежные потоки.

Денежные потоки по налогу на прибыль должны показываться в отчете отдельно от остальных потоков и относиться к операционной деятельности, если они не могут быть напрямую увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью. При необходимости увязки денежных потоков с конкретной операцией, относящейся к инвестиционной или

финансовой деятельности, этот поток следует отнести к конкретному виду деятельности.

В отчете о движении денежных средств должна быть представлена сверка сумм с соответствующими статьями бухгалтерского баланса, а также раскрыта сумма значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, недоступных для использования.

Отчет об изменениях в капитале, его содержание, основы составления

Отчет об изменениях в капитале должен представлять следующую информацию:

- 1) чистую прибыль или убыток за период;
- 2) каждую статью доходов и расходов, прибылей и убытков, которые согласно требованиям МСФО признаются непосредственно в капитале, и сумму таких статей;
- 3) кумулятивный эффект изменений в учетной политике и корректировку фундаментальных ошибок, рассматриваемую в МСФО 8 "Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике".

Кроме этого либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях к нему компания должна отразить:

- операции капитального характера с владельцами и распределения им;
- сальдо накопленной прибыли или убытка на начало периода и на отчетную дату, а также изменения за период;
- сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода и раскрыть каждое изменение в отдельности.

Согласно МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" отчет об изменениях в капитале может быть составлен компанией двумя способами. Основным способ предполагает столбцовый формат, где производится сверка

между начальным и конечным сальдо каждого элемента капитала (акционерного капитала, эмиссионного дохода, фонда переоценки имущества, фонда пересчета валют, накопленной прибыли) по всем статьям, содержащимся в отчете.

Альтернативный способ предполагает отражение в отчете только финансового результата, каждой статьи доходов, расходов, прибылей и убытков, признаваемых в составе капитала, а также кумулятивный эффект изменений в учетной политике и корректировку фундаментальных ошибок в динамике за отчетный и предшествующий периоды, а именно:

- 1) прирост/(дефицит) от переоценки имущества;
- 2) прирост/(дефицит) от переоценки инвестиций;
- 3) курсовые разницы от пересчета финансовой отчетности иностранных подразделений;
- 4) чистую прибыль, не признанную в отчете о прибылях и убытках;
- 5) чистую прибыль за период;
- 6) итого признанные прибыли и убытки;
- 7) воздействие изменений в учетной политике.

Другие сведения об изменениях в капитале показываются в примечаниях к финансовой отчетности.

Независимо от принятого в компании способа представления данных об изменениях в капитале должны быть исчислены промежуточные итоги каждой статьи доходов и расходов, прибылей и убытков, которые признаются в капитале.

Кроме представленных форм финансовой отчетности в соответствии с МСФО полный комплект отчетности должен содержать также учетную политику компании. В соответствии с п. 21 МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" она характеризует принципы, основы, условия, правила и практику, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Учетная политика выбирается компанией таким образом, чтобы все показатели, сведения, данные, представленные в отчетности, соответствовали всем требованиям каждого стандарта и каждой интерпретации системы МСФО. Если конкретное требование по хозяйственному процессу для отражения в отчетности по МСФО отсутствует, компания должна выработать и представить в учетной политике информацию, которая уместна и надежна для пользователей при принятии экономических решений. Надежность финансовой отчетности определяется достоверностью, представлением событий не только в соответствии с их юридической формой, но и экономическим содержанием, нейтральностью, осмотрительностью и полнотой.

Вместе с тем при отсутствии конкретного стандарта финансовой отчетности или правила его интерпретации для разработки учетной политики руководствуются требованиями МСФО по аналогичным или связанным с этим стандартом проблемам. Принимаются во внимание также критерии определения, признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов, а также решения органов, разрабатывающих стандарты и практические вопросы учета.

Таким образом, рассмотрев основы составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО, можно утверждать, что формы бухгалтерской отчетности, используемые в российской учетной практике, во многом одинаковы по содержанию с формами, разработанными в международной практике.

Однако методика составления отчетности в России во многом не соответствует требованиям международных стандартов, что приводит к недоверию пользователей отчетности к ее показателям.

Принимая во внимание общественную значимость МСФО для получения достоверной, прозрачной и полезной информации, в следующих номерах журнала будет представлена группа статей, освещающих основные

вопросы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности по международным стандартам.

Список рекомендуемой литературы – согласно программы курса.